

Universitat de València - Facultat de Dret

Programa de Doctorado en Estudios Jurídicos, Ciencia Política y Criminología



DELITO FISCAL

UN CRIMEN DE CUELLO BLANCO

**Tesis que presenta para la colación del grado de Doctor
el Licenciado en Criminología Juan Carlos Fitor Miró**

**Director Prof. Dr. Javier Guardiola García
Valencia, mayo de 2017**

“... ¿Qué hace a un criminal? La carencia de algo, la avaricia, la envidia, el deseo de poseer algo que le pertenece a otro...”

F. Capra (Dirección) / R. Riskin (Guionista) / James Hilton (novela original)
Horizontes perdidos
Columbia Pictures, 1937

Índice

| | |
|-------------------------------------|----------|
| Índice | 1 |
| Cuadro de abreviaturas | 5 |
| Introducción | 7 |

Primera parte

| | |
|---|----------|
| <i>Delito fiscal y delincuencia fiscal</i> | 9 |
|---|----------|

| | |
|--|-----------|
| 1. El delito fiscal: historia legislativa y práctica aplicativa en España | 11 |
|--|-----------|

| | |
|---|----|
| 1.1. El delito fiscal en la legislación penal española..... | 12 |
|---|----|

| | |
|--|----|
| 1.1.1. Evolución legislativa del delito fiscal | 12 |
|--|----|

| | |
|---|----|
| 1.1.2. El delito fiscal en el vigente Código Penal..... | 19 |
|---|----|

| | |
|---------------------------------|----|
| 1.2. Elementos del delito | 22 |
|---------------------------------|----|

| | |
|-------------------------------------|----|
| 1.2.1. Bien jurídico protegido..... | 22 |
|-------------------------------------|----|

| | |
|--|----|
| 1.2.2. Elemento objetivo: la conducta típica | 23 |
|--|----|

| | |
|--|----|
| 1.2.3. Consumación y formas imperfectas de ejecución | 30 |
|--|----|

| | |
|---------------------------------|----|
| 1.2.4. Elemento subjetivo | 32 |
|---------------------------------|----|

| | |
|-------------------------------------|----|
| 1.2.5. Autoría y participación..... | 32 |
|-------------------------------------|----|

| | |
|--|----|
| 1.3. El castigo del delito fiscal..... | 37 |
|--|----|

| | |
|---|----|
| 1.3.1. Penalidad: modalidad básica y subtipos agravados y atenuado..... | 37 |
|---|----|

| | |
|--|----|
| 1.3.2. Error y circunstancias modificativas..... | 39 |
|--|----|

| | |
|----------------------------|----|
| 1.3.3. Regularización..... | 41 |
|----------------------------|----|

| | |
|--------------------------|----|
| 1.3.4. Prescripción..... | 45 |
|--------------------------|----|

| | |
|--|----|
| 1.4. Investigación y prueba en el delito fiscal..... | 48 |
|--|----|

| | |
|---|----|
| 1.4.1. Intervención de los funcionarios de la Administración tributaria en el proceso penal | 48 |
|---|----|

| | |
|---|----|
| 1.4.2. Aplicación del régimen de estimación indirecta para determinar la cuota defraudada | 49 |
|---|----|

| | |
|---|----|
| 1.4.3. La prueba de las ganancias patrimoniales no justificadas | 49 |
|---|----|

| | |
|---|----|
| 1.4.4. Utilización en el proceso penal de los datos aportados por el obligado tributario en el procedimiento tributario y el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable | 50 |
|---|----|

| | |
|---|----|
| 1.5. Ganancias procedentes de hechos delictivos | 52 |
|---|----|

| | |
|---|----|
| 1.6. Fraude a la Ley Tributaria y delito fiscal | 56 |
|---|----|

| | |
|---------------------------------|----|
| 1.7. Responsabilidad civil..... | 61 |
|---------------------------------|----|

| | |
|---|------------|
| 1.7.1. Subsistencia de la responsabilidad civil en el supuesto de prescripción administrativa de la deuda tributaria | 62 |
| 1.8. Relaciones concursales | 64 |
| 1.8.1. Blanqueo de capitales | 64 |
| 1.8.2. Delitos contables | 65 |
| 1.8.3. Facturas falsas y otras falsedades documentales | 65 |
| 1.8.4. Insolvencias punibles | 67 |
| 1.8.5. Fraude de subvenciones e intereses financieros de la UE | 68 |
| 1.9. Procedimiento penal y administrativo sancionador | 70 |
| 1.9.1. Concurrencia de acusación pública y acusación particular de carácter público en el proceso penal | 70 |
| 1.9.2. La conformidad en el proceso penal | 73 |
| 1.9.3. Procedimiento administrativo vinculado al Delito contra la Hacienda Pública | 75 |
| 2. Aproximación criminológica a un delito de cuello blanco | 77 |
| 3. La defraudación fiscal: magnitud y casuística | 83 |
| 3.1. Indicadores y evidencias sobre el fraude fiscal en la actualidad | 84 |
| 3.1.1. Actores | 85 |
| 3.1.2. Hechos | 89 |
| 3.1.3. Las Tramas | 110 |
| 3.2. <i>Modus operandi</i> | 116 |
| 3.2.1. Sentencias de la AN, del TS y del Tribunal Constitucional | 118 |
| 3.2.2. Sentencias de Audiencias Provinciales | 145 |
| 3.2.3. Análisis de los resultados | 150 |
| Segunda Parte | |
| <i>Persecución del fraude fiscal y política fiscal</i> | 153 |
| 4. La persecución del fraude fiscal: fiscalía e inspección tributaria | 155 |
| 4.1. El papel de la Fiscalía | 156 |
| 4.2. La inspección tributaria: fines, organización, funcionamiento | 157 |
| 4.2.1. Fines | 157 |
| 4.2.2. Organización | 158 |
| 4.2.3. Funcionamiento | 159 |
| 4.3 Un apunte crítico | 162 |
| 5. La política fiscal en España: percepción por la ciudadanía, persecución del delito, amnistías tributarias, paraísos fiscales, resultados y casuística. | 167 |
| 5.1. Percepción de las políticas crimino-fiscales por la ciudadanía | 168 |
| 5.1.1. La existencia del fraude | 168 |

| | |
|---|------------|
| 5.1.2. La lucha contra el fraude | 169 |
| 5.1.3. El cumplimiento de los deberes tributarios | 171 |
| 5.2. Persecución del delito. Aproximación histórica..... | 173 |
| 5.3. Amnistías Fiscales..... | 179 |
| 5.3.1. Concepto, funciones y características | 179 |
| 5.3.2. Factores criminológicos | 181 |
| 5.3.3. Las amnistías fiscales en España | 183 |
| 5.4. Paraísos fiscales..... | 194 |
| 5.4.1. Definición de “Refugio o Paraíso fiscal” | 194 |
| 5.4.2. Origen de los refugios fiscales y motivos y formas de su uso | 197 |
| 5.4.3. Tipología | 199 |
| 5.4.4. España, cerca del Paraíso | 203 |
| 5.4.5. Intereses creados, legítimos e ilegítimos..... | 208 |
| 5.4.6. Legislación para mitigar o erradicar los efectos no deseados de los paraísos fiscales | 209 |
| 5.4.7. Casuística | 218 |
| 5.4.8. Conclusiones..... | 220 |
| 5.5. Lucha contra el delito fiscal | 221 |
| 5.6. Casuística..... | 230 |
| 5.6.1. La banca gana | 230 |
| 5.6.2. Realidad | 232 |
| 5.6.3. Capone, versión española..... | 235 |
| 6. Análisis crítico | 239 |
| 7. Conclusiones y propuestas..... | 243 |
| BIBLIOGRAFÍA | 247 |
| LEGISLACIÓN..... | 247 |
| Índice de Tablas..... | 270 |
| Índice de Ilustraciones / Gráficos..... | 271 |
| ANEXO I273 | |
| Normativa reguladora de la Agencia Tributaria | 273 |
| Leyes..... | 273 |
| Reales Decretos..... | 273 |
| Órdenes Ministeriales..... | 273 |
| Resoluciones | 274 |
| Instrucciones..... | 280 |
| ANEXO II | |
| Principales normas de aplicación en el ámbito tributario y aduanero | 281 |

| | |
|---|------------|
| ANEXO III | |
| Planes generales de control tributario | 285 |
| ANEXO IV | |
| Sentencias de Audiencias Provinciales analizadas en 3.2.2. (Ordenadas por Audiencia Provincial)..... | 286 |
| ANEXO V | |
| Otras fuentes del “caso Botín” | 293 |
| ANEXO VI | |
| Otras fuentes del “caso Nóos” | 294 |
| ANEXO VII | |
| Otras fuentes del “caso Fabra” | 295 |

Cuadro de abreviaturas

| | |
|-------------|--|
| AEAT | Agencia Estatal de Administración Tributaria |
| AN | Audiencia Nacional |
| C | Consulta |
| CE | Constitución española de 1978 |
| CP | Código Penal de 1995 |
| DGT | Dirección General de Tributos |
| IEDMT | Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte |
| IGIC | Impuesto General Indirecto Canario |
| IRPF | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas |
| ITPAJD | Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados |
| IVA | Impuesto sobre el Valor Añadido |
| L | Ley |
| LECrim | Ley de Enjuiciamiento Criminal |
| LGT | Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria |
| LIRPF | Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas |
| LIS | Ley del Impuesto sobre Sociedades |
| LIVA | Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido |
| LO | Ley Orgánica |
| NdA | Nota del Autor |
| ODF | Observatorio del Delito Fiscal, primer informe (diciembre 2006) |
| Pág., págs. | Página, páginas |
| Ptas. | Pesetas |
| RJAPPAC | Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común |
| S(S)AN | Sentencia(s) de la Audiencia Nacional |
| S(S)AP | Sentencia(s) de la Audiencia Provincial* |
| S(S)TS | Sentencia(s) del Tribunal Supremo (si no se dice otra cosa, de la Sala 2ª)* |
| TEAC | Tribunal Económico Administrativo Central |
| TEAR | Tribunal Económico Administrativo Regional |
| TEDH | Tribunal Europeo Derechos Humanos |
| TJCE | Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea |
| TRLIS | Texto Refundido Ley Impuesto sobre Sociedades |

*La jurisprudencia se cita por la referencia de la base del CENDOJ, accesible en www.poderjudicial.es

TS Tribunal Supremo
TSJ Tribunal Superior de Justicia
UE Unión Europea

Introducción

El fraude tributario supone un ataque directo contra el principio constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada persona recogido en el artículo 31 de la CE, amén de constituir un grave atentado contra el orden económico – social.

Con estas dos premisas se debería justificar la tipificación del delito fiscal como fórmula para la persecución penal de las conductas defraudadoras más graves.

En el ámbito de la delincuencia económica, el delito fiscal es el tipo más característico y con mayor peso específico¹. La instauración de un sistema fiscal complejo, necesario para mantener el Estado del Bienestar, ha ido parejo a los cambios del sistema económico, el cual comprende nuevas condiciones y estructuras financieras y comerciales adaptadas a la globalización. Veáanse a modo de ejemplo la cantidad de reformas periódicas que se van produciendo en la legislación relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y, en menor medida, en la relativa al Impuesto sobre Sociedades (IS). Todo ello, unido a la libertad de movimientos de personas, bienes y capitales en el espacio de la Unión Europea, ha propiciado la aparición de conductas criminales cada vez más complejas y organizadas, cuestión esta que dificulta su descubrimiento. La incidencia de estas conductas está motivada por el enriquecimiento ilícito y es propiciada, generalmente, bajo formas societarias y con medios técnicos sumamente perfeccionados. La criminalización de la defraudación tributaria, a partir de ciertos niveles, pretende salir al paso de esta realidad y garantizar la eficacia del sistema de contribución al gasto público.

Ahora bien, como en cualquier política criminal, la voluntad de erradicar la comisión del ilícito penal debe ser clara por parte del Estado (con compromiso por parte del Poder Ejecutivo) y no generar dudas en su aplicación práctica² si se quiere alcanzar una eficacia real. Pretendo analizar esta cuestión en la presente tesis.

Para ello he dividido la misma en dos partes.

En la primera parte analizaré el delito desde un punto de vista criminológico, es decir, desde un punto de vista ecléctico y multidisciplinar, reuniendo elementos del Derecho Penal, Administrativo, Tributario y Financiero, de la Sociología, de la

¹ En apartados posteriores veremos la confluencia del delito fiscal con otros de índole socio-económica, pudiendo evidenciar que la mayor parte de los segundos conllevan como resultado, en razón del importe económico, la comisión de infracciones tributarias de índole penal.

² Ya Beccaria (1764) afirmó que no es la gravedad de las penas, sino la certeza de su imposición, el freno eficaz de la delincuencia.

Psicología y, cómo no, de la Criminología. Para ello estudiaré primero la conformación del delito tributario en la legislación penal española, y seguidamente atenderé a la fenomenología de las defraudaciones tributarias punibles en la práctica cotidiana de nuestra realidad. En definitiva, se trata de saber, por un lado, qué se prohíbe penalmente, y con qué previsión de alcance, en nuestro sistema; y por otro, de saber qué realidad defraudatoria tenemos, quiénes son los actores, instrumentos, fines y mecanismos que operan en el día a día de la defraudación tributaria.

En la segunda parte analizaré la persecución efectiva de las conductas incriminadas en la práctica fiscal y judicial española y cuestionaré, mediante ejemplos prácticos de política criminal penal y tributaria, la coherencia y las consecuencias de las medidas adoptadas, empleando datos obtenidos de fuentes abiertas. La pregunta es ahora, no qué se ha previsto castigar, sino qué y cómo se persigue (o no) efectivamente y con qué resultados prácticos.

Todo ello para concluir sobre la existencia o no de una política criminal efectiva respecto al delito fiscal y la voluntad del Poder Ejecutivo de erradicar esta conducta.

Primera parte

***Delito fiscal y
delincuencia fiscal***

1. El delito fiscal: historia legislativa y práctica aplicativa en España

Comprender la realidad criminológica que se esconde tras las prácticas defraudatorias en el ámbito tributario y su trascendencia en el sistema penal, con la intención de evaluar los mecanismos que intervienen en la gestión de estos fenómenos en nuestro sistema, exige en primer lugar trabar cabal conocimiento de cuándo, desde cuándo y hasta qué punto la defraudación tributaria se ha criminalizado en nuestro ordenamiento. Habremos de comenzar, pues, analizando la configuración del delito fiscal en el Derecho español.

Y no basta para ello con una crónica legislativa; será preciso apuntar la aplicación jurisprudencial y los problemas técnicos (dogmáticos) más destacados, no tanto con la pretensión de resolverlos cuanto con la de alcanzar un adecuado conocimiento del alcance real de la aplicación de esta normativa y la problemática forense que suscita. El análisis que el presente trabajo aborda es de carácter criminológico; pero el reiterado fracaso, desde la Escuela Positiva en adelante, en el empeño de hallar un concepto ‘natural’ de delito³ debería habernos enseñado (aunque la perseverancia de algunos criminólogos parece inasequible al desaliento⁴) que sólo a partir de la práctica legal y la realidad sociológica de un contexto concreto es posible saber qué se entiende en el mismo realmente por delito, también como punto de partida para todo estudio criminológico; y ello exige, obviamente, un análisis detallado.

³ García-Pablos de Molina (2014: 447-491); Garrido Genovés y Redondo (1997); Redondo y Garrido Genovés (2013: 91-103); Herrero Herrero (2007: 106-114); Cid Moliné y Larrauri Pijoan (2001: 57-77).

⁴ Baste hojear manuales de Criminología; por todos, Redondo Illescas y Garrido Genovés (2013: 62), definen el delito como ‘conductas de agresión o engaño, cuyo propósito es lograr un beneficio o satisfacción propios, sin tomar en consideración el daño o riesgo que se causará a otras personas o sus propiedades’; véase sobre esta definición más detalladamente Redondo Illescas (2015: 31ss), donde se califica como ‘naturalista o criminológica’.

1.1. El delito fiscal en la legislación penal española

El Derecho penal español no conoció un delito fiscal hasta el año 1977, de la mano de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal.

1.1.1. Evolución legislativa del delito fiscal

El delito fiscal se enmarca, en el Código penal español de 1995, dentro del ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública, cuyas figuras delictivas se contemplan en el capítulo XIV del Código Penal. Concretamente en los artículos 305 a 310. El objetivo perseguido es proteger a la Hacienda Pública, contemplada en su vertiente más extensiva, incluyendo también a la comunitaria europea, tal y como veremos más adelante cuando aborde el Bien Jurídico Protegido (apartado 1.2.1.).

El antecedente inmediato, por el que se crea un primer delito fiscal en España, fue la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal⁵. Se hablaba en ella de delito fiscal a partir de dos millones de pesetas de cuota defraudada, recogiendo la regulación en su capítulo VI, artículos 35 a 37⁶.

⁵ BOE 16 de noviembre de 1977

⁶ “VI. Delito fiscal

Artículo treinta y cinco.

El capítulo VI del título III del libro II del Código Penal se titulará en lo sucesivo «Del delito fiscal». El artículo trescientos diecinueve de dicho Cuerpo legal quedará redactado de la siguiente forma:

«Uno. Cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas. Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.

El que cometiere delito fiscal será castigado en todo caso con multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada y, además, con arresto mayor si la cantidad estuviese entre cinco y diez millones y con prisión menor para más de diez millones, siempre que la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente.

Dos. Para la determinación de la cuantía de las defraudaciones mencionadas en el apartado anterior se observarán las siguientes reglas:

a) Cuando se trate de tributos periódicos, se estimará como cuantía el importe de lo defraudado en cada período impositivo.

Si el período impositivo fuera inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural.

b) En los tributos que no tengan carácter periódico, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

Al año siguiente se creó, transformando el sistema tributario español, el actual Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sociedades⁷. Dicha transformación se produjo de la mano del entonces Ministro Francisco Fernández Ordoñez, para equipararlo con los de los países del entorno europeo, dentro las reformas aperturistas de la época.

La Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública⁸, suprimió la prejudicialidad administrativa (exigencia del agotamiento de la vía administrativa antes de que la propia Administración tributaria promoviera el ejercicio de la acción penal), delimitó la conducta típica (definiendo los elementos que deberían concurrir en el tipo para ser calificada esta conducta como delictiva) y sancionó específicamente la malversación o distracción de los fondos públicos que percibían los particulares, (a partir de un importe de 2.500.000 pesetas). Se fijaba el umbral de tipicidad penal a partir de 5 millones de pesetas de cuota defraudada, y se calificaba de manera explícita el fraude de subvenciones⁹.

Tres. Cuando el deudor de la cuota defraudada o el titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida sea una Sociedad, Entidad o Empresa, el delito será imputable a los Directores, Gerentes, Consejeros Delegados o personas que efectivamente ejerzan su administración, a menos que quede demostrada su ausencia de responsabilidad, en cuyo caso la imputación del hecho delictivo se efectuará al autor material, sin perjuicio de la responsabilidad que incumba a los otros partícipes.»

Artículo treinta y seis.

El conocimiento de las causas por los delitos fiscales corresponderá a la jurisdicción ordinaria.

Artículo treinta y siete.

Uno. Los delitos fiscales sólo son perseguibles a instancia de la Administración, sin necesidad de querrela.

Dos. Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, el Delegado de Hacienda de la provincia respectiva, previo informe del Subdelegado de Inspección e Inspector Jefe, del Administrador de Tributos, Impuestos Inmobiliarios o de Aduanas, según el tributo de que se trate, y del Abogado del Estado, deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción. Si los hechos afectaren a varias provincias, la competencia vendrá determinada por razón del domicilio de la persona física o jurídica.

Tres. En las defraudaciones de las Haciendas locales compete a los Alcaldes o al Presidente de la Diputación, según los casos, previo informe de sus Secciones de Hacienda y del Abogado de la Corporación perjudicada, poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de sus respectivas jurisdicciones y en los tributos, arbitrios y tasas establecidos a su favor.”

⁷ Sobre esta evolución histórica se remite a las obras de Muñoz Villarreal (2014: 7-10); ODF (2006: 8-9); Aparicio Pérez (1997: 37-43); Octavio de Toledo y Ubieto (Director) (2009: 37-62); Abogacía General del Estado (2008: 47-62).

⁸ Boletín Oficial del Estado de 30 de abril de 1985.

⁹ “Artículo 350.

La Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social¹⁰, amplía la definición del tipo a la elusión del pago de retenciones e ingresos a cuenta de retribuciones en especie, determina la relación existente entre la regularización tributaria y el delito fiscal como forma de eludir la responsabilidad penal y aumenta el importe mínimo de la cuota defraudada hasta 15 millones de pesetas para considerar el hecho delito tributario.

La Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal¹¹, mantuvo la cuota mínima defraudada en 15 millones de pesetas, contemplando penas de 1 a 4 años de prisión y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada; introdujo la comisión del delito Contra la Comunidad Europea (considerando la Hacienda Pública en sentido extenso) en el artículo 306, fijando la cuantía mínima para ser considerado delito en 50.000 ecus y creando una falta fiscal contra la Comunidad Europea a partir de una cuota defraudada de 4.000 ecus.

La Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal¹², aumentó el importe de la cuota defraudada a 120.000 euros (20 millones de las antiguas pesetas¹³). Se modificaba asimismo en esta Ley la moneda en la cual se expresaban el delito y la falta contra la Comunidad Europea: 50.000 y 4.000 euros respectivamente, mediante modificación de los apartados 1 y 3 del artículo 305.

La Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal¹⁴, aumentó la pena de

El que obtuviere una subvención o desgravación pública en más de 2.500.000 pesetas, falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la misma.

El que en el desarrollo de una actividad subvencionada con fondos públicos, cuyo importe supere los 2.500.000 pesetas, incumpliera las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida, será castigado con la pena de prisión menor y con multa del tanto al séxtuplo de la misma.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años.”

¹⁰ Boletín Oficial del Estado de 30 de junio de 1995.

¹¹ Boletín Oficial del Estado de 24 de noviembre de 1995.

¹² Boletín Oficial del Estado de 26 de noviembre de 2003.

¹³ Se ha discutido si este cambio fue una decisión político-criminal específicamente encaminada a incrementar las defraudaciones mínimas necesarias para el delito fiscal (de cambio ‘discriminatorio, inmotivado y a la vez elocuente’ hablaba González Cussac (2003: 37), o una simple actualización de cuantías atendiendo a la inflación (constatando que el módulo de conversión pesetas-euros fue el mismo en el delito fiscal que en todos los delitos patrimoniales que atienden a cuantías mínimas, Carbonell Mateu y Guardiola García (2004: 51-52).

¹⁴ Boletín Oficial del Estado de 23 de junio de 2010.

prisión, fijándose ésta entre 1 y 5 años, mantuvo el importe de la pena de multa del tanto al séxtuplo e introdujo la responsabilidad penal de personas jurídicas en el Código penal, aplicable a todos los delitos en los cuales se ha previsto responsabilidad para este tipo de personas¹⁵. Se establece en esta previsión que los jueces y tribunales puedan recabar el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil. Se unifica finalmente en la cuantía defraudatoria típica el fraude de subvenciones respecto del delito fiscal y se delimita al año natural, entendido como ejercicio fiscal, la determinación de la cuantía defraudada, recogiendo la necesidad de precisión del término en base a la jurisprudencia existente en este sentido.

La Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social¹⁶, contempla, ahora sí, de manera expresa en su artículo 310 bis la responsabilidad penal de las personas jurídicas en relación a defraudaciones tributarias. Además, se operaban varias reformas:

- La regularización tributaria se redefine, con pretensión de generar una regulación clara, en el apartado 4 del artículo 305.
- Se suprime la referencia a las retribuciones en especie.
- El tipo queda delimitado en relación con los ingresos a cuenta.
- Se define cómo debe interpretarse la norma: la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación.
- Se establece una nueva regla de cuantificación con carácter excepcional que se aplicará en los casos de Fraude a la Hacienda Pública española y a la de la Unión Europea. Se anticipa, frente a la regla general de atender al periodo impositivo y como mínimo a un año natural, el momento de persecución del delito cuando la defraudación se lleve a cabo por organización o grupo criminal o cuando exista apariencia de actividad económica real, sin desarrollarla de forma efectiva; en estos casos bastará con alcanzar los 120.000€ de cuota.
- Se incluye como delito la conducta que estaba antes tipificada como falta (fraude entre 4.000 y 50.000 € a la Hacienda Europea) en el artículo 627 CP, el cual se deroga, aumentándose la pena.
- Se fomenta el cobro de la deuda tributaria impagada evitando la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal: la existencia de deudas tributarias con indicios de criminalidad no impedirá la gestión tributaria ordinaria de otras deudas.

¹⁵ Fiscalía General del Estado (2016: 11 y 12).

¹⁶ Boletín Oficial del Estado de 28 de diciembre de 2012.

- Se pretende evitar la denuncia ante los Juzgados de aquellos obligados tributarios que han regularizado, de forma completa y voluntaria, su situación tributaria, una vez la administración tributaria, en el curso de sus actuaciones inspectoras, detecta la existencia de una cuota impagada superior a 120.000 €. De este modo, se evita saturar al sistema de Justicia con denuncias que se van a archivar por haber regularizado la deuda los Obligados Tributarios.
- Se mantiene un tipo atenuado, el cual contempla una rebaja de pena para aquellos imputados que, una vez iniciado el proceso penal, satisfagan la deuda tributaria o colaboren en la investigación judicial.
- Se incorpora una modificación semántica en el apartado 7 (antiguo apartado 5): se habla ahora de la deuda tributaria que la Administración ‘no haya liquidado’ (anteriormente ‘no haya podido liquidar’). Con esta concreción se pretende abarcar toda la deuda pendiente, sin importar en que fase del procedimiento de recaudación se encuentre la misma¹⁷.
- Se contempla un tipo agravado en el artículo 305.bis, elevando el máximo de la pena hasta 6 años, incrementando así el período de prescripción a 10 años e incorporando la multa del doble al séxtuplo, teniendo en cuenta uno o más de los siguientes elementos:
 - o Que la cuota defraudada supere los 600.000€.
 - o Que se utilicen personas interpuestas, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación.
 - o Que obstruya la determinación de la identidad del obligado tributario o el responsable o la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del Obligado Tributario o del responsable del delito.

Finalmente, la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal¹⁸, retocó el delito de defraudación a los presupuestos europeos¹⁹, y añadió un régimen particular para la suspensión de la pena por delito fiscal²⁰.

¹⁷ Sirva como ejemplo un Obligado Tributario con una deuda englobada dentro del importe del delito fiscal. Para acogerse a la regularización tributaria no paga su deuda, sino que solicita un aplazamiento de la misma para ir abonándola por partes. Si no efectúa los pagos comprometidos, sigue siendo un incumplidor con sus obligaciones tributarias y responsable penalmente.

¹⁸ Boletín Oficial del Estado de 31 de marzo de 2015.

¹⁹ Aplica al delito las restricciones (“*la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social*”) que anteriormente se aplicaban a los importes comprendidos en el tramo mínimo (4.000 a 50.000€), ampliando asimismo el plazo de las mismas (“*durante el período de tres a seis años*”).

²⁰ Aplicándose esta suspensión cuando se haya abonado la deuda tributaria, además de cumplir con los requisitos regulados en el artículo 80.

En la Tabla 1 paso a resumir las cuestiones más significativas en cuanto a la evolución seguida por el delito fiscal en el período comentado.

En la Tabla 2 se da cuenta de todas las leyes vinculadas con los aspectos operativos del fraude fiscal, como base para entender las modificaciones del mismo operadas, no pocas veces, mediante generación de legislación complementaria (de igual manera se han incluido, en primer lugar, la Ley del Notariado, de 28 de mayo de 1862 por la trascendencia de las reformas efectuadas sobre la misma en aras de controlar determinados aspectos del fraude y de los movimientos de capital; y en segundo lugar, se incluye la Ley Presupuestos generales del Estado para 1991 por ser la norma por la cual se crea la Agencia Estatal de Administración Tributaria).

Tabla 1. Evolución histórica del delito fiscal en el último período democrático en España

| Período | Cuota defraudada | Prisión | Multa | Prescripción | Prejudicialidad | Delito UE | Falta UE |
|-------------|------------------|------------|-------------|--------------|-----------------|-------------|--------------------------|
| 1979 a 1985 | 2 M ptas | MENOR | 100 a 600 % | 5 años | SI | NO | NO |
| 1985 a 1995 | 5 M ptas | MENOR | 100 a 600 % | 5 años | NO | NO | NO |
| 1995 a 2003 | 15 M ptas | 1 a 4 años | 100 a 600 % | 5 años | NO | 50.000 ECUS | 4.000 ECUS |
| 2003 a 2010 | 120.000 € | 1 a 4 años | 100 a 600 % | 5 años | NO | 50.000 € | 4.000 € |
| 2011 a 2012 | 120.000 € | 1 a 5 años | 100 a 600 % | 5 años | NO | 50.000 € | 4.000 € |
| 2012 ----- | 120.000 € | 1 a 6 años | 100 a 600 % | 10 años | NO | 50.000 € | Delito 4.000 € |

Elaboración propia a partir del modelo de Carceller Garrido (2012).

Tabla 2 Principal legislación relativa al fraude fiscal

| AÑO | NORMA | |
|------|---|--------------------------|
| 1862 | Notariado | Ley |
| 1977 | Medidas Urgentes de Reforma Fiscal | L 50/1977 |
| 1978 | Constitución Española | |
| 1985 | Poder Judicial | LO 6/1985 |
| 1985 | Modificación Código Penal | LO 2/1985 |
| 1990 | Presupuestos generales del Estado para 1991 | Ley 31/1990 |
| 1991 | Medidas fiscales urgentes | Ley 17/1991 |
| 1992 | RJAPPAC | Ley 30/1992 |
| 1993 | Medidas prevención blanqueo capitales | Ley 19/1993 |
| 1995 | Código Penal | LO 10/1995 |
| 1995 | Represión Contrabando | LO 12/1995 |
| 1995 | Modificación Código Penal | LO 6/1995 |
| 1995 | Reglamento prevención blanqueo capitales | RD 925/1995 |
| 2002 | <i>Comunicación operaciones blanqueo capital</i> | <i>O ECO/2652</i> |
| 2003 | Orden europea detención y entrega | Ley 3/2003 |
| 2003 | Concursal | Ley 22/2003 |
| 2003 | Medios de pago | CP 387 |
| 2003 | Modificación Código Penal | LO 15/2003 |
| 2003 | General Tributaria | Ley 58/2003 |
| 2003 | Fondo bienes decomisados por delitos | Ley 17/2003 |
| 2003 | Prevención y bloqueo financiación terrorismo | Ley 12/2003 |
| 2003 | Modificación Poder Judicial y Jurisdicción CA | LO 4/2003 |
| 2006 | Eficacia UE embargo y aseguramiento pruebas | Ley 18/2006 |
| 2006 | Prevención Fraude fiscal | Ley 36/2006 |
| 2008 | <i>Ejecución UE sanciones pecuniarias</i> | <i>Ley 1/2008</i> |
| 2009 | Servicios de pago | Ley 16/2009 |
| 2010 | Ejecución UE resoluciones decomiso | Ley 4/2010 |
| 2010 | Blanqueo Capitales | Ley 10/2010 |
| 2010 | Modificación Código Penal | LO 5/2010 |
| 2010 | <i>Asistencia europea materia fiscal</i> | <i>Conv. UE</i> |
| 2011 | Represión Contrabando | LO 6/2011 |
| 2011 | Regulación del juego | Ley 13/2011 |
| 2012 | Intensificación prevención y lucha fraude | Ley 7/2012 |
| 2012 | Transparencia y lucha fraude fiscal y SS | LO 7/2012 |
| 2013 | Transparencia y buen gobierno | Ley 19/2013 |
| 2014 | Reglamento Blanqueo de capitales | RD 304/2014 |
| 2015 | Modificación Código Penal | LO 1/2015 |
| 2015 | Ley 34/2015, modificación LGT | L 34/2015 |

Elaboración propia

En cursiva negra Legislación Europea o transposición de tratados internacionales a la legislación española.

1.1.2. El delito fiscal en el vigente Código Penal

El delito de defraudación fiscal se prevé, en el Código penal de 1995, en el título XIV exclusivamente reservado a las infracciones contra la Hacienda Pública (entendida en sentido amplio, al contemplarse en el título las subvenciones de carácter público) y la Seguridad Social. El título recogía seis preceptos, que desde 1995 se han reformado, derogando uno de ellos y añadiendo hasta cinco artículos ‘bis’, tal y como se ha expuesto en el anterior apartado sobre Evolución legislativa del Delito Fiscal. La defraudación a la Hacienda Pública española por elusión del pago de tributos (en la presente redacción, correspondiente a la Ley Orgánica 7/2012) se regula de la siguiente forma²¹:

Artículo 305.

1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.

La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior:

a) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1.

b) En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este artículo se cometan contra la Hacienda de la Unión Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de cincuenta mil euros en el plazo de un año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en este apartado.

²¹ Téngase en cuenta, además, que el artículo 308 bis prevé un régimen especial de suspensión de las penas.

Si la cuantía defraudada no superase los cincuenta mil euros, pero excediere de cuatro mil, se impondrá una pena de prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de seis meses a dos años.

4. Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.

5. Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

6. Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.

7. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración

Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley.

Artículo 305 bis.

1. El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.*
- b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.*
- c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.*

2. A los supuestos descritos en el presente artículo les serán de aplicación todas las restantes previsiones contenidas en el artículo 305.

En estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de cuatro a ocho años.

Artículo 310 bis.

Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis una persona jurídica sea responsable de los delitos recogidos en este Título, se le impondrán las siguientes penas:

- a) Multa del tanto al doble de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años.*
- b) Multa del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de cinco años.*
- c) Multa de seis meses a un año, en los supuestos recogidos en el artículo 310.*

Además de las señaladas, se impondrá a la persona jurídica responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años. Podrá imponerse la prohibición para contratar con las Administraciones Públicas.

Atendidas las reglas establecidas en el artículo 66 bis, los Jueces y Tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las letras b), c), d), e) y g) del apartado 7 del artículo 33.

1.2. Elementos del delito

Los elementos de los que vamos a ocuparnos en el presente apartado comprenden el bien jurídico protegido, el elemento objetivo o la conducta típica, el elemento subjetivo, el perjuicio económico para la Hacienda Pública, la autoría y participación, la consumación y las formas imperfectas de ejecución²².

1.2.1. Bien jurídico protegido

En el delito fiscal se han señalado dos elementos complementarios que formarían parte del objeto o valor merecedor de una protección destacada por la ley²³; insistiendo las diferentes posiciones en uno, otro o ambos:

Por una parte tenemos la Hacienda Pública o el Erario público como elemento recaudador de los diferentes impuestos²⁴. Son las llamadas tesis de orientación patrimonial²⁵, las cuales definen el bien jurídico protegido como el interés patrimonial de la Hacienda Pública, el cual se traduce en la necesidad de obtener recursos públicos tributarios mediante la fase de liquidación de los tributos para financiar las políticas de gasto público reflejadas en la CE.

Complementariamente aparecen los valores constitucionales consagrados en los artículos 31.1²⁶, 31.2²⁷ y 128.1²⁸ de la Constitución Española²⁹. De este modo, nos encontramos con una concepción más amplia que abarca la solidaridad, justicia

²² A modo de ejemplo de los diferentes elementos que componen el delito contemplado en el artículo 305 CP tenemos las sentencias SAP O 2433/2011 y SAP BI 2302/2011.

²³ Colina Ramírez (2010: 93); Abogacía General del Estado (2008: 65); Álvarez García, Manjón-Cabeza Olmeda y Ventura Püschel (2011: 799-801). En la doctrina constitucional y jurisprudencia, por todas, SSTC 76/1990, de 26 de abril, 87/2001, de 2 de abril; SSTS 12/05/1986 (RJ 1986/2449), 27/12/1990 (RJ 1991/5209), 18/12/2000 (RJ 2000/10664), 1629/2001 (RJ 2001/8554), 1336/2002 (RJ 2002/8709), 5/12/2002 (RJ 2003/546), 3/04/2003 (RJ 2003/3989); SAP M 7147/2012, SAP BI 3248/2012, SAP CO 1158/2002.

²⁴ Este elemento se encuadra dentro de la llamada tesis de orientación patrimonial; Vives Antón (2016: 515).

²⁵ Martínez-Buján Pérez (2015: 617-622); Colina Ramírez (2010: 117-121); Abogacía General del Estado (2008: 72); Aparicio Pérez (1997: 50-51); Octavio de Toledo y Ubieto (Director) (2009: 72-75)

²⁶ “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*”

²⁷ “*El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.*”

²⁸ “*Toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general.*”

²⁹ Queralt Jiménez (2015: 843-844); Abogacía General del Estado (2008: 73-74).

e igualdad que son contemplados como principios rectores del sistema socio-económico por la Norma básica del Estado. Aquí se enmarcan las tesis funcionales³⁰, las cuales se basan en la función que debe cumplir el tributo. Entre las defensoras de esta doctrina nos encontramos diferentes aproximaciones, centradas en la función tributaria (Pérez Royo), en la recaudación tributaria (Arroyo, Berdugo, Ferré y Bustos), o en las funciones del tributo (Gracia)³¹.

1.2.2. Elemento objetivo: la conducta típica

En el artículo 305.1 CP se definen las formas de defraudación típica. Contempla la elusión del pago de tributos, retenciones e ingresos a cuenta por una parte y la obtención de devoluciones o el disfrute indebido de beneficios fiscales por otra³².

Pero conviene no perder de vista que el verbo típico es defraudar; la conducta típica se resume en la defraudación, por más que ésta pueda adoptar distintas formas o modalidades. El Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua³³ define, en su acepción tercera, el verbo defraudar como “[e]ludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones.”

En la práctica, se trata de una conducta que produce un perjuicio patrimonial originado por incumplir un deber tributario o bien por cumplir ese deber utilizando el engaño para la obtención de devoluciones indebidas o el disfrute de beneficios fiscales improcedentes³⁴.

Este engaño se produce al simular una realidad tributaria, sin que sea preciso que nos encontremos ante el engaño *bastante* para que se produzca un delito de estafa³⁵. Es decir, no es necesario que el engaño sea idóneo para inducir a error a la Administración ni que el mismo error provoque un desplazamiento patrimonial³⁶; el elemento nuclear de la conducta típica es la defraudación, que puede producirse por indebido impago de tributos (o cantidades retenidas o a retener o ingresos a cuenta)

³⁰ Martínez-Buján Pérez (2015: 617-622); Colina Ramírez (2010: 113-117); Abogacía General del Estado (2008: 72-73); Octavio de Toledo y Ubieto (Director) (2009: 75- 82); Aparicio Pérez (1997: 51-54); Morillas Cueva (2016: 803-804); Quintero Olivares, Morales Prats (2011: 1044)

³¹ Martínez-Buján Pérez (2015: 618-619)

³² Cobo del Rosal (2005: 632 y ss.); Morillas Cueva (2016: 801-803)

³³ Real Academia de la Lengua Española. (2015). Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, consultado el 22/05/2017.

³⁴ ODF (2006: 11); Octavio de Toledo y Ubieto (Director)(2009: 142-149); Colina Ramírez(2010: 125-137).

³⁵ SSAP O 2433/2011, SS 1128/2013 y BI 2302/2011.

³⁶ STS 8093/2009, STS 1677/2004; en este sentido hablan de ‘delito de infracción de deber’ la STS 7579/2003, la STS 2634/2004 y la STS 3700/2016; cfr. la insistencia en las similitudes del engaño en ambas construcciones típicas de la STS 63/2006.

o por obtención de devoluciones o disfrute de beneficios fiscales, siendo éstos y no el eventual engaño empleado o el error inducido los que determinan la tipicidad.

La defraudación puede ejecutarse tanto por acción como por omisión³⁷. Por acción al declarar un menor importe del realmente obtenido para ingresar una cuota menor u obtener una devolución mayor; así como al declarar condiciones inexistentes que den lugar a la aplicación de beneficios fiscales. Por omisión al no poner en conocimiento de la Administración tributaria unos ingresos que legalmente obligan al sujeto pasivo del impuesto a presentar la correspondiente declaración tributaria, concurriendo un ánimo defraudador. Lo vemos con más detalle a continuación.

1.2.2.1. Modalidades defraudatorias

La lectura del precepto nos indica que para que se produzca la defraudación, se tienen que dar alguno de los siguientes supuestos:

- Elusión del pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.
- Obtención indebida de devoluciones o disfrute indebido de beneficios fiscales.

1º) Elusión del pago.

Todo acto que conlleve, por parte del obligado tributario, evitar total o parcialmente un pago al que por Ley está obligado supone la conducta típica de elusión del pago³⁸. Para dirimir si estamos ante un ilícito penal o administrativo, tendremos en cuenta la cuantía pendiente de pago.

El objeto respecto del cual concurre la elusión del pago viene definido de la siguiente forma:

- Los tributos, definidos en el artículo 2.2 de la LGT, clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos.
- Las cantidades retenidas o las que se hubieran debido de retener, o ingresos a cuenta. Estas últimas, introducidas por la LO 6/1995 en la redacción del precepto en el precedente Código penal, ante la polémica jurisprudencial existente sobre si este hecho debía calificarse como delito fiscal o como delito de apropiación indebida³⁹, y mantenidas en el tenor de la previsión correspondiente en la LO 1/1995. La obligación de practicar retenciones e ingresarlas en la Administración tributaria viene contemplada en el artículo 37 de la LGT.

³⁷ Abogacía General del Estado (2008: 296-299).

³⁸ Colina Ramírez (2010: 137-138); Abogacía General del Estado (2008: 304-312).

³⁹ ODF (2006: 12).

2º) *Obtención indebida de devoluciones fiscales y disfrute indebido de beneficios fiscales.*

La obtención indebida de devoluciones fiscales se incorpora asimismo al tipo en la LO 6/1995. Existe un sector de la doctrina que es favorable a que las conductas en las cuales se produce la simulación de una relación jurídica inexistente para conseguir una devolución tributaria sean calificadas como delito de estafa y no como delito contra la Hacienda Pública, al considerar que la inexistencia absoluta de dicha relación jurídica nos sustrae del ámbito de la relación tributaria, elemento típico del delito fiscal, para configurar un engaño ajeno a los deberes de tributación cuya finalidad es lograr un desplazamiento patrimonial⁴⁰. El autor considera que la incorporación de esta modalidad de defraudación era necesaria por el contexto en el cual se da; es decir, en el ámbito tributario.

1.2.2.2. Remisión a normas tributarias para delimitar las conductas.

Al encontrarnos en la definición del tipo con conductas que implican una relación jurídico tributaria, tanto para la determinación de dichas conductas, como también para la fijación del importe defraudado, extremo este que nos indicará si estamos ante un delito o ante una mera infracción administrativa, y finalmente para la identificación del sujeto activo del delito tendremos que acudir a las normas tributarias, al margen del derecho penal, empezando por la Ley General Tributaria y terminando en la ley específica del tributo concreto sobre el cual se dirima la cuestión penal, en base al principio de intervención mínima del Estado⁴¹. La principal característica de este precepto es pues la de ser *una ley penal en blanco*⁴² (STS 63/2006; STS 8328/2006), ya que “*parte de la definición del supuesto de hecho no se contiene en la propia ley penal sino que ésta se remite a una norma distinta*”⁴³.

En cualquier caso conviene resaltar que, a pesar de que la cuota defraudada ya ha sido fijada por la Administración tributaria, en el proceso penal le corresponde fijarla al Juez (de acuerdo con la normativa tributaria, pero siendo competencia judicial su determinación –así, con base en el art. 77.6 de la LGT, STS 426/2003, de 3 de abril, y STS 17/2005, de 3 de febrero–, de forma que *‘la deuda tributaria resultante del expediente administrativo no pasa al debate judicial como un dato predeterminado, intangible e invariable, inmune a la contradicción*

⁴⁰ ODF (2006: 13); Colina Ramírez (2010: 138-142); Octavio de Toledo y Ubieta (Director) (2009: 149-155); Aparicio Pérez (1997: 114-121).

⁴¹ Abogacía General del Estado (2008: 73, 99-108); Respecto a la definición del principio de intervención mínima véase Orts Berenguer y González Cussac (2014: 136-137).

⁴² Orts Berenguer y González Cussac (2014: 112-114); Alonso González (2008: 49 a 55); Colina Ramírez (2010: 86-92); en la jurisprudencia SAP CO 1158/2002, SAN 6244/2009, STS 1087/2009 y STS 425/2012.

⁴³ Muñoz Conde y García Arán (2010: 112); STS 1087/2009; Octavio de Toledo y Ubieta (Director) (2009: 97-101).

procesal, sino que es precisamente la sentencia penal la que determina su cuantía? –STS 1337/2002, de 26 de octubre, y STS 827/2006, de 16 de julio–). Para ello, la autoridad judicial puede solicitar las labores de auxilio de perito o perito testigo a funcionarios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria⁴⁴.

Pese a la compatibilidad declarada por el Tribunal Supremo, referida al perito-testigo en los casos en que se llama al mismo funcionario que se ocupó del asunto en el expediente administrativo, hoy está siendo normal que se pida un nuevo informe pericial a otro funcionario inspector.

1.2.2.3. Retroactividad de las leyes de complemento a favor del reo

Me refiero en este punto a si la retroactividad penal prevista en el artículo 2.2 del CP⁴⁵ se extiende a las leyes de complemento de una ley penal en blanco en materia tributaria; esto es, a si puede atenderse para enjuiciar al reo a la ley tributaria posterior (en cuanto integradora de la previsión penal) cuando resulte más favorable a sus intereses⁴⁶ que la vigente en el momento de la defraudación, o si por el contrario las normas tributarias de complemento deben tratarse como normas temporales, teniendo siempre en cuenta la vigente al producirse la defraudación.

En la jurisprudencia se han dictado, en una primera fase, numerosas sentencias a favor de la retroactividad de las leyes tributarias en cuanto integran prohibiciones penales.⁴⁷ Esta postura se invoca en base a criterios de oportunidad y no motivados por cambios valorativos de perspectiva jurídica⁴⁸.

Sin embargo, a partir de la STS 539/2003, de 30 de abril⁴⁹, el criterio jurisprudencial cambia⁵⁰ (aunque pueden detectarse todavía algunas resoluciones en el sentido precedente⁵¹) y la irretroactividad de los cambios de la normativa tributaria se convierte en doctrina mayoritaria. El criterio asumido en la citada STS

⁴⁴ SSTC 46/2009, 147/2009; SSAN 6244/2009, 1598/2012, 5131/2012; STS 425/2012.

⁴⁵ Artículo 2.2 CP: “[...] *tendrán efecto retroactivo aquellas leyes penales que favorezcan al reo, aunque al entrar en vigor hubiera recaído sentencia firme y el sujeto estuviese cumpliendo condena. En caso de duda sobre la determinación de la Ley más favorable, será oído el reo. Los hechos cometidos bajo la vigencia de una Ley temporal serán juzgados, sin embargo, conforme a ella, salvo que se disponga expresamente lo contrario [...]*.”

⁴⁶ Abogacía General del Estado (2008: 109).

⁴⁷ A modo de ejemplo tenemos las sentencias dictadas por las Audiencias Provinciales y algunas del Tribunal Supremo, citadas en Abogacía General del Estado (2008: 115).

⁴⁸ STS 2957/2003, de 30 de abril y Abogacía General del Estado (2008: 121).

⁴⁹ STS 2957/2003, de 30 de abril.

⁵⁰ SSTS de 27 de diciembre de 1990 (RJ 1991, 5209), de 30 de abril de 2003 (RJ 2003, 3085), de 28 de noviembre de 2003 (RJ 2004, 91), citadas en Abogacía General del Estado (2008: 111, 119, 120, respectivamente); Vid. también SSTS 2374/2010, 3873/2010, 823/2013, 974/2012, SSAN 81/13/2005, 5697/2008, 5131/2012.

⁵¹ A modo de ejemplo, STC 142/2007 y STS 874/2006, citadas en Abogacía General del Estado (2008: 127-128).

539/2003 era el siguiente⁵²: “[...]las deudas tributarias nacidas bajo la vigencia de la legalidad anterior no se extinguen, por lo que no es permisible su elusión ni esta deja de ser constitutiva de delito si concurren los demás elementos que configuran el delito fiscal. Y por último, [...]La legislación tributaria se inspira en criterios generales de política económica que responden a la ponderación de las circunstancias económicas por las que atraviesa en cada momento la sociedad, así como de las concretas exigencias recaudatorias que son consecuencia de dichas circunstancias, por lo que las modificaciones normativas de los presupuestos de las obligaciones tributarias no suponen un cambio en la valoración de los deberes – ni consiguientemente en la desvaloración de las infracciones de los deberes – nacidos de una normativa vigente cuando las circunstancias eran otras[...]”.

Los argumentos esgrimidos a favor de la irretroactividad de la normativa tributaria a la que remite la ley penal se ha fundamentado en los siguientes criterios:

- Temporalidad de las leyes tributarias (Por ejemplo, la ley del IRPF contenía la deducción por adquisición de vivienda habitual hasta un año concreto. En el año siguiente, otro ejercicio fiscal, dicha deducción fue eliminada por una modificación de la norma. Lo cual implica que dicha deducción sólo podía aplicarse si su derecho se había generado con anterioridad a la modificación de la ley); sin embargo, las leyes tributarias no tienen porqué ser temporales. Si lo son es por cuestiones de política económica, de oportunidad política o por otras razones⁵³.
- El artículo 305 CP es una norma penal en blanco. La aplicación o no de la irretroactividad de las leyes penales se efectúa por libre decisión de la jurisprudencia, que no del poder legislativo, en relación a buscar los efectos favorables al reo⁵⁴.
- Naturaleza jurídica de las condiciones objetivas de punibilidad. Las leyes tributarias se modifican en función de criterios de oportunidad, aplicándose en un contexto determinado de principios de seguridad jurídica, entre otros⁵⁵. Para visualizar mejor lo aquí expuesto, el autor remite al siguiente apartado.

Personalmente asumo la postura que entiende irretroactivas las leyes fiscales que integran las previsiones del delito fiscal, fijando así un marco concreto con unas reglas claramente definidas con las que calificar el hecho como delito; y ello por cuanto entiendo que el delito fiscal, definido a través de una ley penal en blanco, se apoya en la normativa tributaria para fijar la cuantía del importe defraudado como

⁵² STS 539/2003, de 30 de abril de 2003 (RJ 2003, 3085), citada en Abogacía General del Estado (2008: 119-120).

⁵³ Abogacía General del Estado (2008: 123-124).

⁵⁴ Abogacía General del Estado (2008: 124).

⁵⁵ Abogacía General del Estado (2008: 125-126).

condición objetiva de punibilidad. Y esta normativa despliega sus efectos con carácter posterior a su entrada en vigor⁵⁶, con destacadas y escasas excepciones⁵⁷, las cuales deberían analizarse de manera individualizada para ver si incurren en un supuesto de inconstitucionalidad.

1.2.2.4. Perjuicio económico para la Hacienda Pública

El castigo de la defraudación se produce a partir de un determinado importe de la cantidad defraudada o dejada de ingresar. La redacción inicial de la LO 10/1995 lo fijó en quince millones de pesetas; a partir de la modificación del artículo 305 efectuada por la LO 15/2003, de 15 de noviembre, dicho importe ha de ser superior a 120.000€⁵⁸.

Respecto a la naturaleza jurídica de la cuantía defraudada contemplada en el artículo 305, nos encontramos ante otra discusión en la doctrina y la jurisprudencia,⁵⁹ que da origen a dos planteamientos: El primero defiende que la cuantía es un resultado típico del delito⁶⁰, mientras que el segundo opina que dicho importe es una condición objetiva de punibilidad⁶¹ o de perseguibilidad. Lo que se proyecta en el alcance que se requiere al dolo típico: en el primer supuesto, el sujeto ha de ser consciente de que el importe defraudado supera los 120.000 €; en el segundo, es suficiente con el ánimo defraudatorio. El autor de este trabajo considera que la intencionalidad es el elemento que se ha de tener en cuenta respecto a la perseguibilidad de la conducta.

Esto puede dar lugar a consecuencias de distinta índole. Si consideramos como elemento del tipo la cuantía defraudada, el error sobre ésta excluiría el dolo y, consecuentemente, la responsabilidad penal, dado que no está prevista modalidad imprudente. En cambio, al considerarlo como condición objetiva de punibilidad, el error sobre la cuantía defraudada no excluiría la responsabilidad penal.

⁵⁶ Abogacía General del Estado (2008: 110).

⁵⁷ Véanse las leyes 20/1989 y 5/1990, citadas en Abogacía General del Estado (2008: 110).

⁵⁸ Como se ha apuntado ya, para algunos esta fue una decisión político-criminal específicamente encaminada a incrementar las defraudaciones mínimas necesarias para el delito fiscal (de cambio 'discriminatorio, inmotivado y a la vez elocuente' hablaba González Cussac (2003:37) mientras para otros se trató de una simple actualización de cuantías atendiendo a la inflación (constatando que el módulo de conversión pesetas-euros fue el mismo en el delito fiscal que en todos los delitos patrimoniales que atienden a cuantías mínimas, Carbonell Mateu y Guardiola García, (2004: 51-52).

⁵⁹ Abogacía General del Estado (2008: 79 a 91); Aparicio Pérez (1997: 195-205).

⁶⁰ Abogacía General del Estado (2008: 81-84).

⁶¹ Abogacía General del Estado (2008: 84-87)

En cualquier caso, la cuantificación del perjuicio económico se lleva a cabo distinguiendo entre tributos periódicos o de declaración periódica y tributos instantáneos sin declaración periódica⁶².

En relación a los tributos periódicos o de declaración periódica⁶³, el artículo 305 CP, en su apartado 2, establece que: “*se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural.*”

Sobre los tributos instantáneos⁶⁴, el mismo apartado 2 del artículo 305 CP señala: “*En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.*”

Le corresponde al Tribunal penal la determinación de la cuota mediante la aplicación e interpretación de la ley tributaria⁶⁵, como se ha argumentado ya más arriba (*supra* 1.2.2.2.).

No obstante, la Administración Tributaria puede realizar una estimación de la cuantía para poder conocer el alcance de la imputación. Esta estimación forma parte del informe o acta por la cual se comunica, bien al Ministerio Fiscal, bien al órgano judicial, la “*notitia criminis*”, es decir, la comunicación de indicios suficientes de que se han cometido los elementos objetivos del tipo penal.⁶⁶

1.2.2.5. Delito continuado

Al reiterarse la conducta delictiva defraudatoria contra la Hacienda pública (contemplada en el artículo 305 CP), surge la cuestión de la posible aplicación de la figura de delito continuado⁶⁷, con la consiguiente imposición de la pena que corresponda a un solo delito cometido en su tramo superior.

En algunas sentencias, el Tribunal Supremo⁶⁸ rechaza la aplicación de la continuidad delictiva en el delito fiscal, basándose en la singularidad de cada impuesto para la elusión del pago, referida al principio de estanqueidad de la norma,

⁶² Queralt Jiménez (2015: 855); ODF (2006: 14-15); Abogacía General del Estado (2008: 91-93).

⁶³ Como ejemplos más significativos tenemos los Impuestos sobre la renta de las personas físicas (IRPF), sobre sociedades (IS) y sobre el valor añadido (IVA).

⁶⁴ En este ámbito tendríamos los impuestos especiales sobre determinados medios de transporte (IEDMT) (cuando matriculamos un coche o cambiamos la titularidad) y sobre sucesiones y donaciones (ISD) (en el caso de herencias).

⁶⁵ SSTs 1337/2002, 426/2003, 17/2005, 827/2006 y SAP C 742/2012.

⁶⁶ Aparicio Pérez (1997: 223-242); Varios autores. (2009: 120 a 122); Abogacía General del Estado (2008: 91 a 93); SAP C 742/2012 respecto a la estimación directa de la cuota defraudada; SAP S 793/2003 y SAP AB 633/2002 respecto a la estimación indirecta.

⁶⁷ Para Martínez-Buján Pérez (2015: 647). las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 305 imposibilitan la aplicación del delito continuado.

⁶⁸ Abogacía General del Estado (2008: 274, 398-402). STS 2283/2010, STS 10342/2001, STS 15/2003.

junto con el razonamiento de que las reglas de determinación de la cuantía defraudada exigen considerar el impago del impuesto correspondiente a cada período impositivo o declaración como delito independiente. A este respecto, la STS 952/06 mantiene que la continuidad delictiva es incompatible con el delito fiscal, al hallarse cada delito ligado a una determinada declaración tributaria en concreto y no a varias.

En contraposición, algunas sentencias del TS y de Audiencias Provinciales⁶⁹ reflejan la opinión de que, cumpliéndose todos los requisitos del delito fiscal, nos encontramos ante un delito continuado cuando existe pluralidad de conductas delictivas definidas en el tipo del art. 305.

Ello se da especialmente cuando cada uno de los hechos supera los 120.000 €, teniendo en cuenta que no es posible adicionar para obtener la cuantía mínima de delito una pluralidad de infracciones administrativas de períodos impositivos o conceptos tributarios distintos⁷⁰.

La apreciación de delito continuado, en general, es ventajosa para el culpable, pues se aplica la pena del delito más grave en su mitad superior, pudiendo llegar a la mitad inferior de la pena superior en grado, pero sin adicionar las de los demás delitos cometidos; y tratándose de concursos homogéneos (entre infracciones sancionadas con el mismo marco punitivo) esta regla penológica suele implicar – aunque no siempre lo haga– la imposición de menos pena que un concurso real⁷¹.

1.2.3. Consumación y formas imperfectas de ejecución

Hablamos de consumación al referirnos a la ejecución mediante hechos exteriores de todos los actos necesarios para la producción del delito, generando el resultado requerido por el tipo⁷². El delito fiscal se consume cuando se produce la defraudación, es decir, al tiempo que se produce el perjuicio para la Hacienda Pública. Ese momento viene establecido por la normativa propia de cada tributo. Como norma general, es cuando ha vencido el plazo de ingreso de manera voluntaria, superando la cuota omitida los 120000€. La clarificación de la data de

⁶⁹ SSAP TO 819/2009, H 378/2009, CU 250/2011, TO 224/2008, V 531/2003, Z 2328/2013 y VA 670/2002; STSS 325/2004, 1619/2001.

⁷⁰ Carceller Garrido (2012); Aparicio Pérez (1997: 383-392).

⁷¹ Guardiola García (2010: 173-178).

⁷² Cfr. art. 16.1 CP. Varios autores. (2009). capítulo 8; Martínez-Buján Pérez, C. (2015: 641 – 643); Colina Ramírez (2010: 289; Aparicio Pérez (1997: 357-370); Abogacía General del Estado (2008: 279-284).

consumación nos sirve para señalar el día inicial para el cómputo del plazo de prescripción del delito⁷³.

Cabe la posibilidad de que el delito se produzca en grado de tentativa⁷⁴, cuando la devolución solicitada indebidamente no se consuma por una actuación de comprobación de la Administración tributaria.

1) Consumación y formas imperfectas de ejecución en la elusión del pago

La consumación⁷⁵, cuando se produce la elusión del pago, ha lugar cuando finaliza el plazo para presentar la declaración y efectuar el pago, en los tributos gestionados mediante autoliquidación.⁷⁶

En el Impuesto sobre el Valor Añadido se considera consumado el delito en la fecha de presentación de la declaración anual (30 de enero del ejercicio siguiente).

En impuestos en los cuales la Administración tributaria ha de efectuar un acto de liquidación, el delito se consuma cuando finalice el plazo concedido en la misma para el pago voluntario.⁷⁷

La elusión del pago de tributos que se gestionan mediante autoliquidación⁷⁸ no admite fácilmente formas imperfectas de ejecución, ya que al efectuar la declaración se produce conjuntamente un resultado defraudatorio (y conviene recordar que la jurisprudencia no exige al engaño el carácter bastante que la estafa implica), que también se produce cuando no se realicen las autoliquidaciones obligatorias de los mismos.

2) Consumación y formas imperfectas de ejecución en la obtención indebida de devoluciones

La consumación se alcanza⁷⁹, en estos casos, tras un acto expreso de la Administración tributaria reconociendo el derecho a devolución y que la misma haya entregado efectivamente la cantidad solicitada.

Según la doctrina, cabe la comisión en grado de tentativa cuando se aportan datos falsos para conseguir la devolución y la Administración tributaria lo descubre previamente a efectuar la devolución⁸⁰.

⁷³ Colina Ramírez(2010: 293-303).

⁷⁴Corcoy Bidasolo, Mir Puig, (2015: 1066); Colina Ramírez (2010: 305); Abogacía General del Estado (2008: 289-296).

⁷⁵ ODF, págs. 17-18.

⁷⁶Abogacía General del Estado (2008: 279-281).

⁷⁷Abogacía General del Estado (2008: 281-282).

⁷⁸ Colina Ramírez (2010: 307).

⁷⁹ ODF, pág. 18; Abogacía General del Estado (2008: 283); Corcoy Bidasolo, Mir Puig, (2015: 1066 y ss).

3) *Consumación y formas imperfectas de ejecución en el disfrute indebido de beneficios fiscales*

El delito se consuma en esta modalidad⁸¹ cuando se deba presentar la correspondiente declaración, eludiendo el pago de cantidades por haber declarado un importe menor al debido. Es decir, el último día del plazo marcado para la presentación de la declaración de que se trate atendiendo al tributo concreto.

1.2.4. Elemento subjetivo

El artículo 305 define la conducta típica con el verbo defraudar. Nos encontramos ante un elemento subjetivo concreto: la intención de defraudar. La actual redacción nos lleva a definir al delito fiscal como un delito doloso en el cual no se admiten formas imprudentes de comisión.⁸²

La doctrina distingue entre dolo directo (el sujeto persigue intencionadamente un resultado) y dolo eventual (la acción del sujeto puede producir un determinado resultado no buscado pero sí aceptado por éste).⁸³

Para que se produzca delito fiscal basta con el dolo eventual.⁸⁴ La simple intención de defraudar, con el resultado del importe mínimo reflejado en la norma, ya es suficiente para la generación del delito.

1.2.5. Autoría y participación

La postura mayoritaria en la doctrina, la de considerar al delito fiscal comodelito común, conduce a la conclusión de que el autor⁸⁵ de la conducta típica puede ser cualquiera que se encuentre en la situación de defraudar a la Hacienda Pública, siempre que se cumpla alguno de los supuestos del art. 305⁸⁶.

Por otra parte, el Tribunal Supremo afirma que sólo puede ser autor del delito aquella persona que ostente la condición del obligado tributario, entendiendo como

⁸⁰ Corcoy Bidasolo y Mir Puig (2015: 1066).

⁸¹ ODF (2006: 18); Colina Ramírez (2010: 307); Abogacía General del Estado (2008: 283-284).

⁸² Morillas Cueva (2015: 810); Quintero Olivares y Morales Prats (2011: 1052); Colina Ramírez (2010: 218-219); Martínez-Buján Pérez (2013: 233-279); y Guardiola García (2001: 39-101)

⁸³ Aparicio Pérez (1997: 279-287); Colina Ramírez (2010: 213-221); Octavio de Toledo y Ubieto (Director) (2009: 133-141); Abogacía General del Estado (2008: 172-174).

⁸⁴ SAP IB 2386/2012; ODF (2006: 14); Aparicio Pérez (1997: 279-287); Colina Ramírez (2010: 213-221); Octavio de Toledo y Ubieto (Director) (2009: 133-141); Abogacía General del Estado (2008: 172-174).

⁸⁵ SAN 1598/2012; Aparicio Pérez (1997: 67-69); Colina Ramírez (2010: 144); Abogacía General del Estado (2008: 130-132).

⁸⁶ Lamarca Pérez (2011: 872).

obligado tributario a la persona física o jurídica que cumpla los requisitos contemplados en el artículo 35.2 LGT⁸⁷, calificando al delito de especial.

Coincidiendo plenamente con la postura del Tribunal Supremo, opino que el tipo comentado es un delito especial, al solo poder ser ejecutado por el obligado tributario que define la normativa tributaria. Este es un elemento más de esta norma penal en blanco.

Ahora bien, al igual que otras infracciones, el delito fiscal admite en la conducta típica y antijurídica la participación⁸⁸ de terceras personas, no obligados tributarios, de modo punible.

No puede cometer delito quien no es sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, pero si colabora o induce, se constituye en partícipe (cooperador necesario, cómplice o inductor)⁸⁹. Esta calificación de cooperación necesaria se emplea con frecuencia para tramas organizadas con entidades interpuestas, aunque recurriendo a la figura de la simulación, puede determinarse el verdadero sujeto pasivo del tributo, tratándose a los interpuestos como cooperadores necesarios o cómplices.⁹⁰

Considero que las formas de participación en el delito, como *extraneus*⁹¹ o personas ajenas a la obligación tributaria, en principio, son las siguientes:

*Coautoría*⁹²: cabe la posibilidad de que se produzca en la presentación conjunta de una declaración de IRPF (aquí nos encontraríamos ante una participación como *intraneus*); también en la intervención conjunta de administradores de personas jurídicas en la toma de decisiones de carácter defraudatorio o en los socios de una persona jurídica que aprueben gestiones conducentes a la obtención de beneficios de índole tributaria en asamblea o junta general de accionistas, generándose estos beneficios de manera fraudulenta; conductas fraudulentas en el régimen de transparencia fiscal⁹³, produciéndose la imputación de beneficios en el IRPF de los beneficiarios.

⁸⁷ Corcoy Bidasolo, Mir Puig (2015: 1067); ODF, pág. 16; Vives Antón (2016: 517); Colina Ramírez (2010: 143-144); Aparicio Pérez (1997: 62-66); SSTS 25/09/1990, 05/02/2007 y SAN 1598/2012, de 23 de enero; Abogacía General del Estado (2008: 129, 132-133).

⁸⁸ STS 2374/2010, SAN 1598/2012.

⁸⁹ Aparicio Pérez (1997: 69-84).

⁹⁰ SSAN 8174/2005, 5697/2008; SSTS 8328/2006, 2374/2010, 3873/2010; SAP IB 2288/2012.

⁹¹ Abogacía General del Estado (2008: 133-135); Martínez-Buján Pérez (2015: 643 – 647); SAP IB 646/2013; Álvarez García et al. (2011: 805).

⁹² Varios autores. (2009: 135 a 137); Abogacía General del Estado (2008: 135-137).

⁹³ Entidades jurídicas que computan los beneficios aplicando la normativa del Impuesto sobre Sociedades y tiene la obligación cada uno de sus socios de repercutirlo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Este régimen fue sustituido por el de las sociedades patrimoniales, las cuales fueron derogadas por la Ley 36/2006, de 28 de diciembre. La legislación que las regulaba

*Inducción*⁹⁴, en el caso del IRPF, la persona que, con ocultación o reserva de información, propicie que otra persona declare falsamente sus ingresos (siguiendo con el ejemplo de la figura anterior, en empresas en régimen de transparencia fiscal).

*Cooperación necesaria*⁹⁵: el obligado tributario ratifica unos resultados fraudulentos en base a la información suministrada por terceros, tales como administradores de sociedades instrumentales, productores de facturas falsas y/o asesores fiscales.

*Complicidad*⁹⁶, la cual se produce cuando el administrador de hecho de una persona jurídica no coincide con el administrador de derecho, siendo éste último un testaferro⁹⁷. También suele darse en contratos fiduciarios.

En la responsabilidad penal de estos actores, al no poseer la condición jurídica de autor, y en aplicación de los artículos 63 y 65 CP, les correspondería el beneficio de una rebaja en la pena a aplicar.

se encontraba recogida en la anterior LGT, artículo 35.4; LIRPF, Título X; Ley 43/1995, del IS; RDL 4/2004, TRLIS; Disposición transitoria 4ª RIRPF.

⁹⁴ Artículo 28 CP; Abogacía General del Estado (2008: 137-142); Colina Ramírez (2010: 184-185).

⁹⁵ Artículo 28 CP; Colina Ramírez (2010: 18); Abogacía General del Estado (2008: 142-144); Álvarez García et al. (2011: 806).

⁹⁶ Artículo 29 CP; Colina Ramírez (2010: 186); Abogacía General del Estado (2008: 144-145); SSAP IB 2437/2012, B 7932/2011, LE 582/2011, CA 1024/2011; SAN 1598/2012.

⁹⁷ SSAN 1598/2012, 5131/2012.

1.2.5.1. Responsabilidad de los administradores de sociedades

La responsabilidad de los administradores⁹⁸ y representantes⁹⁹ de hecho o de derecho de las personas jurídicas que hayan realizado en cada caso la conducta defraudatoria descrita en el tipo penal¹⁰⁰ en relación a obligaciones tributarias, retenciones o ingresos previos o beneficios fiscales correspondientes a las sociedades que administran o representan, se depurará acudiendo a la previsión del art. 31 del Código penal, que permite sancionar penalmente al *extraneus* que actúa en nombre del obligado tributario; y deberá tenerse en cuenta la previsión del art. 65.3 del texto punitivo, que pese a la impropia referencia a la *culpabilidad* está concebido para supuestos de participación de *extranei* en delitos especiales.¹⁰¹

Tras la reforma del Código Penal acaecida por la LO 5/2010, se ha añadido el artículo 31 bis (revisado después, para incluir la responsabilidad penal de partidos políticos y sindicatos, inicialmente excluida, por la LO 7/2012), en el cual se contempla la responsabilidad penal de las personas jurídicas¹⁰² en los supuestos previstos en el Código¹⁰³.

La norma prevé que las personas jurídicas respondan aun cuando la concreta persona física responsable no haya sido individualizada o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella¹⁰⁴; pero obviamente no excluye la responsabilidad cumulativa e independiente de la persona jurídica y de sus administradores o representante, cuidándose sólo de moderar esta posibilidad cuando como consecuencia de los mismos hechos se impusiere a ambas –persona física y persona jurídica– la pena de multa¹⁰⁵, previendo que en tal caso se modularán las respectivas cuantías, de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de los delitos cometidos.

⁹⁸ Aparicio Pérez (1997: 78-84); Abogacía General del Estado (2008: 155-163).

⁹⁹ Aparicio Pérez (1997:69-73).

¹⁰⁰ La elusión del pago, la obtención indebida de devoluciones o el disfrute indebido de beneficios fiscales.

¹⁰¹ En este punto tenemos como ejemplo las siguientes sentencias: SAP IB 2437/2012, respecto al administrador de hecho; SSAP B 7932/2011 y LE 582/2011 respecto al uso de testamentos o personas interpuestas; SAP B 154/2005 respecto a la responsabilidad del administrador concursal; También Abogacía General del Estado (2008: 149-150, 153-155).

¹⁰² Para complementar este apartado, véase el capítulo II de Serrano Piedecabras y Demetrio Crespo (2008).

¹⁰³ Fiscalía General del Estado (2016: 11 y 12).

¹⁰⁴ Art. 31 CP.

¹⁰⁵ La previsión, ceñida a la pena pecuniaria, hereda en algún sentido la del antiguo art. 31.2, que derogó la LO 5/2010, de acuerdo con el cual cuando se imponía una pena de multa (y sólo en este caso) al *extraneus* que actuaba en nombre de una persona jurídica que, esta sí, reunía la condición requerida por el delito especial, la persona jurídica era responsable directa y solidariamente del pago de la multa.

Posteriormente, asistimos a otra reforma del Código Penal¹⁰⁶, en la cual se matiza la responsabilidad penal de las personas jurídicas, estableciendo criterios interpretables por parte de los jueces a la hora de la aplicación de atenuantes o eximentes a su conducta.¹⁰⁷

¹⁰⁶ Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

¹⁰⁷ Un estudio pormenorizado de la reforma de los artículos 31 CP lo encontramos en el capítulo titulado *Responsabilidad penal de las personas jurídicas: Arts. 31 bis, ter, quater y quinquies*, en González Cussac, José Luís (Director) (2015: 151 a 210).

1.3. El castigo del delito fiscal

Nos ocupamos ahora de la pena prevista, tanto en la modalidad básica como en la agravada, de las circunstancias que eximen de o modifican la responsabilidad penal, de la regularización tributaria, y de la prescripción.

1.3.1. Penalidad: modalidad básica y subtipos agravados y atenuado

El artículo 305 CP, en su última redacción, distingue de la conducta básica tipificada diversas modalidades que reciben una respuesta punitiva más severa; e incorpora, además de las previsiones sobre la regularización de las que nos ocupamos más abajo, una modalidad atenuada en los supuestos de pago y reconocimiento del autor o de colaboración de los partícipes en los inicios del proceso.

1.3.1.1. Modalidad básica

Con carácter general, el precepto castiga con penas de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada, las defraudaciones cometidas mediante alguna de las modalidades que en él se describen, las cuales superen el importe de 120.000 €.

Contempla también como pena la imposición al responsable de la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad social durante el periodo de 3 a 6 años.

En el caso de imponerse una sentencia condenatoria con pena inferior a dos años, si el penado cumple las condiciones del artículo 80 CP, cabe la posibilidad de obtener el beneficio de la suspensión de la ejecución de la condena.¹⁰⁸

En el caso de defraudación a la Hacienda de la Unión Europea por un importe superior a los 50.000 €, las penas serán las mismas que para el tipo básico, con la posibilidad de concurrencia con los subtipos agravados caso de cumplirse los mismos. Cuando el importe de la defraudación supere los 4.000 € y no rebase los 50.000, las penas consistirán prisión de 3 meses a 1 año o multa del tanto al triple de la cuantía defraudada y de la posibilidad de imposición de penas accesorias.¹⁰⁹

¹⁰⁸ Véase esta aplicación en la práctica en el capítulo 3.

¹⁰⁹ Artículo 305.3 CP; recordar en este punto que, con anterioridad a la LO 7/2012, la defraudación producida en el tramo superior a 4.000€ e inferior a 50.000€ tenía la consideración jurídica de falta.

1.3.1.2. Subtipos agravados

El artículo 305 bis CP describe tres subtipos agravados. Si se da alguno de estos supuestos, las penas de prisión serán de dos a seis años y la multa del doble al séxtuplo. Estas modalidades agravadas son:

- La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.¹¹⁰
- La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe defraudado, siendo este superior a 600.000€.
- La existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios. Introducción en el tipo de las organizaciones o grupos criminales.¹¹¹

El subtipo exige un resultado preciso, logrado mediante la utilización de la persona o personas interpuestas (físicas o jurídicas): la ocultación del verdadero obligado tributario. En este punto, para conocer la verdadera titularidad de bienes y derechos de un patrimonio social, se acude a la doctrina del “levantamiento del velo”, la cual permite descubrir a la persona física que es el auténtico obligado tributario, que intenta ocultar su conducta fraudulenta, por medio de personas jurídicas.¹¹²

Respecto a la especial trascendencia y gravedad de la defraudación, en virtud del importe defraudado, el Código penal fija en 600000€ el importe a partir del cual se puede considerar que existe.

Y atendiendo a la existencia de una organización o grupo criminal, nos encontramos ante unas estructuras que revisten estabilidad, las cuales dan cobertura a la conducta defraudadora, allanando la comisión del delito fiscal a una pluralidad de personas.¹¹³

1.3.1.3. Modalidad atenuada

El artículo 305.6 recoge, desde la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2012, la minoración de la pena en uno o dos grados para el obligado tributario o autor del delito, una vez tenida constancia por el infractor de la existencia de investigación penal en su contra, si antes de dos meses paga la deuda y se reconoce culpable.

En el caso de los partícipes en el delito que no ostenten la condición de obligados tributarios, se le minorará la pena en las mismas proporciones “cuando

¹¹⁰ Colina Ramírez (2010: 286); Abogacía General del Estado (2008: 339-343).

¹¹¹ Colina Ramírez (2010: 287-288); Abogacía General del Estado (2008: 344-349).

¹¹² ODF (2006: 19); Aparicio Pérez, J. (1997: 88-96); Colina Ramírez (2010: 154-156, 286-287).

¹¹³ ODF (2006: 19); Colina Ramírez (2010: 287-288).

colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.”

1.3.2. Error y circunstancias modificativas

Conviene detener un tanto la atención en la aplicabilidad de las circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal previstas con carácter genérico en el Código penal al delito fiscal. Pero antes es preciso un breve apunte en materia de error del sujeto activo.

El Error

En el delito fiscal se debe probar la existencia del error así como, en su caso, su carácter invencible para que pueda ser tenido en cuenta como causa de exclusión de la responsabilidad o de atenuación de la pena.

Se entiende el error¹¹⁴ como ignorancia o conocimiento equivocado. Caben dos modalidades en el mismo, que además pueden darse una y otra con intensidad diversa. El que se puede evitar poniendo la oportuna diligencia sería vencible, complementado por el invencible, que recoge los supuestos en que el sujeto no podía salir del error; pero el error, sea vencible o invencible, puede proyectarse sobre extremos muy distintos: que conlleva un desconocimiento o conocimiento equivocado de uno o varios elementos de la descripción del tipo sería el error de tipo¹¹⁵ y el que observa una falta de conocimiento de la trascendencia penal de su incumplimiento sería el denominado error de prohibición¹¹⁶. En el primer caso el sujeto no sabe lo que hace; en el segundo lo sabe, pero ignora que está penalmente prohibido.

Eximentes y atenuantes

Las causas eximentes de la responsabilidad criminal¹¹⁷ tienen poca aplicación en el delito fiscal, hasta la modificación efectuada por la Ley Orgánica 7/2012¹¹⁸. Para apreciar el estado de necesidad¹¹⁹, se exige que el empresario haya acudido al proceso concursal, en los casos de insolvencia provisional o definitiva, tras haber agotado todas las posibilidades de financiación para poder justificar la comisión del

¹¹⁴ Artículo 14 CP; Alonso González (2008: 60); Abogacía General del Estado (2008: 181-184).

¹¹⁵ Colina Ramírez (2010: 221-225); Aparicio Pérez (1997: 289-294).

¹¹⁶ Aparicio Pérez (1997: 289-294).

¹¹⁷ Artículos 19 y 20 CP; ODF (2006: 20).

¹¹⁸ Ver apartado 1.3.1.3.

¹¹⁹ Artículo 20.5º CP.

delito fiscal. Respecto a las personas físicas, cabe la posibilidad de acogerse al artículo 76 de la LGT¹²⁰, cuando concurren las circunstancias para la declaración de insolvencia¹²¹.

En el delito fiscal se aprecia la atenuante¹²² de la reparación del daño o la disminución de sus efectos, siempre que se produzca antes de la celebración del juicio oral. Se aplica según el párrafo 6º del artículo 305 CP al no cumplir los requisitos de la regularización tributaria, en el cual se contempla la exención de responsabilidad penal¹²³.

Con frecuencia se aplica la atenuante (por analogía hasta su previsión legal expresa)¹²⁴, en relación a las dilaciones indebidas durante el proceso. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos¹²⁵ la admitió, considerándola como un correcto medio de compensación de la lesión del derecho a ser juzgado en un proceso sin dilaciones indebidas, aplicando una atenuación proporcionada de la pena. En nuestro sistema de justicia se aplica¹²⁶ exigiendo la denuncia por parte de los imputados de dicho retraso o dilación en la tramitación del proceso. Puede revestir el carácter de muy cualificada a la hora de imponer la pena, una vez se determina su aplicación, teniendo en cuenta la duración de la inactividad producida por dilaciones atribuibles a la Administración.

Circunstancias agravantes

Aparte de las previsiones que integran modalidades cualificadas (que el importe defraudado supere los 600.000€, que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización criminal, se hayan utilizado personas interpuestas, se haya recurrido al uso de paraísos fiscales o se haya intentado ocultar la verdadera identidad del obligado tributario o responsable del delito, circunstancias todas ellas

¹²⁰ Colina Ramírez (2010: 238-239); Art. 76 LGT; Arts. 61-63 Reglamento General de Recaudación.

¹²¹ “Artículo 76. *Baja provisional por insolvencia.*

1. Las deudas tributarias que no hayan podido hacerse efectivas en los respectivos procedimientos de recaudación por insolvencia probada, total o parcial, de los obligados tributarios se darán de baja en cuentas en la cuantía procedente, mediante la declaración del crédito como incobrable, total o parcial, en tanto no se rehabiliten dentro del plazo de prescripción de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 173 de esta ley.

2. La deuda tributaria se extinguirá si, vencido el plazo de prescripción, no se hubiera rehabilitado.”

¹²² Artículo 21.5º CP.

¹²³ Esta última se contempla en el apartado 4 del artículo 305 CP.

¹²⁴ Artículo 21.6 y 21.7 CP; Artículo 650.4 LECrim; ODF (2006: 20).

¹²⁵ A modo de ejemplo, véase la Sentencia del TEDH asunto Serrano Contreras c. España (Demanda nº 49183/08).

¹²⁶ Véase esta aplicación en la práctica en el capítulo 3.

descritas en el artículo 305.bis), se ha aplicado la circunstancia agravante de la reincidencia¹²⁷.

1.3.3. Regularización

En la redacción del artículo 305.4 CP debida a la LO 7/2012, se modifica la que desde la reforma de la Ley Orgánica 6/1995 se conocía como excusa absolutoria¹²⁸, considerándose la regularización¹²⁹ como la negación del delito, desapareciendo el reproche penal.

La eficacia absolutoria de la regularización se condiciona a requisitos objetivos, subjetivos y cronológicos:

1) *Requisitos de carácter objetivo*

La vigente redacción del apartado 4 del artículo 305, delimita el marco de eficacia de la regularización tributaria exigiendo para exonerar de responsabilidades penales el “*completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria*”, antes de determinadas actuaciones administrativas o judiciales.

Los efectos de la regularización ya no son los de una excusa absolutoria¹³⁰, ya que, por una parte, supone el reverso o la neutralización del delito, lo cual implica el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, y el desvalor del resultado, mediante el pago completo¹³¹ de la deuda tributaria y no solo de la cuota.

Por otra parte, hace desaparecer el perjuicio para la Hacienda Pública derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria¹³², suponiendo el retorno a la legalidad por parte del obligado tributario, el cual hace desaparecer el reproche penal.

¹²⁷ Artículo 22.8 CP.

¹²⁸ La excusa absolutoria no se prevé para el fraude fiscal a la Unión Europea, ya que es esta Administración la que ha de regular esta posibilidad Cfr. Polaino Navarrete y Martos Núñez (2013: 54 – 55).

¹²⁹ Cobo del Rosal (2005: 638 y 639); Abogacía General del Estado (2008: 210-213).

¹³⁰ La excusa absolutoria viene definida por la Jurisprudencia: SSAP M 772/2005, M 1996/2002, M 8540/2003, M 3195/2012; y por la doctrina Álvarez García, et al. (2011: 822) y Queralt Jiménez (2015: 815).

¹³¹ Abogacía General del Estado (2008: 216).

¹³² Al respecto de las diferentes teorías al respecto de la desaparición de la punibilidad reflejada en Art. 305.4, Colina Ramírez (2010: 270-284); Octavio de Toledo y Ubieto (Director) (2009: 294-306).

Los efectos de la regularización¹³³ resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración tributaria a su determinación en vía administrativa (igual que en art. 66bis LGT¹³⁴):

i. El tipo básico, cuya pena da lugar de acuerdo con el artículo 131 del Código penal prescribe a los cinco años, se podrá regularizar hasta el 5º año de producido el hecho imponible, contando a partir de la fecha de finalización del plazo de presentación de la declaración del impuesto correspondiente.

ii. En el tipo agravado, cuyo marco punitivo hace que no prescriba hasta los 10 años, la regularización podrá asimismo efectuarse entre el 6º y el 10º año desde la producción del hecho imponible, atendiendo también a la fecha final de presentación del impuesto correspondiente.

¹³³ Gómez-Moruolo Castedo (2013).

¹³⁴ Anteriormente artículo 180.2.2 LGT derogado por Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y añadido como artículo 66 bis por el art. único.8 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

“Artículo 66 bis. Derecho a comprobar e investigar.

1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta Ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.

La comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.

3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado.”

Por último, extiende los efectos de la regularización a las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el obligado tributario pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización. Este mismo efecto se otorgaba ya antes de la última reforma del Código a la previsión análoga.¹³⁵

2) *Requisitos de carácter subjetivo*

Pueden promover la regularización la persona física que ha cometido la defraudación, como sujeto activo del delito, y los representantes o administradores de la persona jurídica obligada tributaria.¹³⁶

La regularización efectuada por partícipes del delito para evitar las consecuencias del mismo genera dudas no resueltas sobre su posibilidad;¹³⁷ discusión en la que sin duda aporta nuevos argumentos su expresa inclusión en las previsiones sobre regularización al inicio del proceso introducidas ahora en el apartado sexto del artículo 305, de las que nos hemos ocupado ya.

3) *Requisitos temporales*

El artículo 305.4 establece dos supuestos para fijar el límite temporal¹³⁸ hasta el cual opera la regularización:

- Cuando han existido actuaciones de la Administración tributaria se ha de regularizar “*antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización*”;

- Cuando estas no se hayan producido, se ha de regularizar “*antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.*”

Cuando existan diligencias de investigación por parte del Ministerio Fiscal o diligencias judiciales, el artículo 305.4 CP exige “*el conocimiento formal de su iniciación*”. Obviamente, se ha de acreditar que el obligado tributario era conocedor de que se le estaba investigando; la cuestión es cuándo dicho conocimiento se puede

¹³⁵ Gómez-Moruelo Castedo (2013).

¹³⁶ Artículos 31 y 31 bis CP; Abogacía General del Estado (2008: 221-222).

¹³⁷ A este respecto, ver Alcácer Guirao, Molina Fernández (2011). Nota 12964, pág. 1162: la excusa absolutoria beneficia al partícipe del delito si ayuda a aflorar deuda tributaria, sirviéndole de atenuante (Fiscalía General de Estado, consulta 4/1997). Si el partícipe coopera en la regulación, esta actuación le eximirá de responsabilidad en el delito.

¹³⁸ Abogacía General del Estado (2008: 222-234).

entender ‘formal’; y al efecto el Tribunal Supremo considera requisito esencial la notificación al obligado tributario de la investigación.¹³⁹

1.3.3.1. Efectos de la regularización

El Código prevé, además de la exención del castigo por defraudación prevista en el primer apartado del artículo 305, que “[l]a regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”¹⁴⁰, extendiendo así los efectos de la exoneración del delito fiscal a las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales o mediales cometidas con el objetivo único y exclusivo de llevar a cabo la defraudación tributaria que se regulariza.¹⁴¹ Asimismo, dicho efecto alcanzará a las deudas tributarias inferiores al límite cuantitativo exigido para el delito fiscal, siempre y cuando también se regularicen¹⁴². Podría darse la paradoja de regularizar un obligado tributario un ejercicio fiscal en el cual se haya producido el delito fiscal y, no habiendo regularizado otros períodos susceptibles de ser comprobados, sea acusado por delito contable y falsedad documental.

La regularización, pues, produce efectos que podemos sintetizar en los siguientes términos:

El efecto que se produce si se regulariza antes que la comprobación administrativa o la acción penal se dirija contra el culpable, aun cometido el delito, es la desaparición de la responsabilidad penal, no sólo por la defraudación, sino asimismo por las falsedades instrumentales.

Si la regularización se produce ya iniciado el procedimiento, pero en fase temprana del mismo, en el artículo 305 CP se configura un nuevo subtipo atenuado respecto del obligado tributario o el autor del delito, que satisfaga la deuda tributaria y reconozca los hechos antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial, o los partícipes que colaboran activamente en la investigación¹⁴³. No debe dejar de tenerse en cuenta que de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal

¹³⁹ STS 5811/2013.

¹⁴⁰ Artículo 305.4, párrafo 3º.

¹⁴¹ ODF (2006: 22-23); Disposición Final 5ª CP; Abogacía General del Estado (2008: 234-236).

¹⁴² ODF, págs. 22-23; Disposición Final 5ª CP; Abogacía General del Estado (2008: 236); SSAP T 1501/2011, M 772/2005, M 1996/2002, M 8540/2003, M 3195/2012.

¹⁴³ Nos hemos ocupado ya de éste más arriba, 1.3.1.3.

Supremo¹⁴⁴, regularizar supone pagar: no vale con presentar declaración extemporánea sin ingreso.

Resulta pues claro que la intención del legislador (al menos la aparente) es recaudar, aun a costa de perder eficacia toda la normativa tributaria y penal¹⁴⁵. La eficacia de las normas tributarias se pierde al no presentar en tiempo y forma el obligado tributario sus declaraciones periódicas y realizando los ingresos correspondientes. La de las normas penales se pierde al no aplicar los artículos 305 y 305 bis una vez efectuado el ingreso de las deudas pendientes con la Hacienda Pública, con sus correspondientes intereses y sanciones. La cuestión, que plantaremos nuevamente más adelante en este estudio, es si con todo ello se logra efectivamente una mayor recaudación o sólo una merma (no compensada, ni siquiera a corto plazo) de la eficacia de las normas y de la conciencia social de vigencia de las mismas.

1.3.4. Prescripción

La prescripción es causa de extinción de la responsabilidad criminal, debida al transcurso del tiempo indicado para cada una de las penas contempladas para las infracciones penales.¹⁴⁶

En derecho tributario hablamos de prescripción al referirnos a la extinción del derecho de la Administración a reclamar una deuda.¹⁴⁷

Es importante señalar que la prescripción en vía administrativa, a los 4 años, no afecta a la prescripción penal, que ha lugar a los 5 ó 10 años a partir de producido el delito¹⁴⁸:

El plazo de prescripción en el delito fiscal, atendiendo a la duración de la pena con la que se sanciona, es de cinco años para el tipo básico (cuya pena de prisión tiene un máximo de 5 años, aunque asocie una pena de pérdida del derecho a ayudas públicas o subvenciones de hasta 6 años¹⁴⁹) y de diez años para las modalidades cualificadas del 305 bis (que pueden alcanzar prisión de 6 años).¹⁵⁰ Y puede ser aún mayor, toda vez que debemos tener en cuenta el artículo 131.5 CP

¹⁴⁴ SSTS 636/2003, 192/2006, 611/2009, 3289/2012; sobre este criterio, véase asimismo la Circular 2/2009, de la Fiscalía General del Estado, conclusión 3ª.

¹⁴⁵ Octavio de Toledo y Ubieto (Director) (2009: 315-317).

¹⁴⁶ Título VII, Capítulo I, arts. 130-135 CP.

¹⁴⁷ Art. 59 LGT.

¹⁴⁸ SSAP B 11769/2001, M 10773/2002, O 781/2003, B 3231/2005, CE 126/2011; SSTC 63/2005, 29/2008, 129/2008, 147/2009; Colina Ramírez (2010: 309-322); Octavio de Toledo y Ubieto (Director) (2009: 191-194).

¹⁴⁹ Que de acuerdo con el art. 33.3.m CP es pena menos grave, y a diferencia de la inhabilitación, no pierde esta naturaleza por exceder de 5 años.

¹⁵⁰ Artículo 131.1 CP (pena de delito superior a 5 años); Colina Ramírez (2010: 323-329).

(añadido por la LO 5/2010, y que se aplica sin efectos retroactivos desde su entrada en vigor): “En los supuestos de concurso de infracciones o de infracciones conexas, el plazo de prescripción será el que corresponda al delito más grave.”¹⁵¹

Sin embargo, en el ámbito tributario, el derecho de la Administración a realizar actuaciones de comprobación e inspección finaliza a los cuatro años.¹⁵²

Pues bien, a pesar de la evidente disparidad de plazos entre el ámbito penal y el tributario, y de la paradoja para el carácter de *ultima ratio* del Derecho penal de que sea posible perseguir penalmente un impago que no puede ser ya reclamado en vía administrativa, el Tribunal Supremo ha señalado en reiteradas ocasiones la independencia de los plazos de prescripción.¹⁵³

Cómputo del plazo e interrupción de la prescripción El inicio de la prescripción, comienza el último día de ingreso en período voluntario o de presentación de la declaración correspondiente a cada impuesto.

El art. 132 CP cifra la interrupción de la prescripción en la actuación jurisdiccional; en el momento en el cual una instrucción penal se refiera a la defraudación tributaria, concretando la imputación de una persona por cierto hecho, se interrumpe respecto de éstos la prescripción.

La cuestión inmediata es qué efecto cabe atribuir a la presentación de denuncia o querrela¹⁵⁴ –que son actuaciones de un particular o administración no jurisdiccional penal que instan a la persecución del delito–; y la actual dicción del art. 132 es clara a este respecto:

“La prescripción se interrumpirá cuando al procedimiento se dirija contra el culpable”¹⁵⁵, pero la presentación de denuncia o querrela deja en suspenso el plazo de prescripción, de forma que si se produce una actuación judicial admitiéndolas a trámite en el plazo de 6 meses el efecto interruptivo de la prescripción se produce desde la fecha de presentación de la denuncia o querrela.

Para que la denuncia prospere, no se pueden realizar imputaciones genéricas. Debe determinarse el tributo y período en el cual se produce la defraudación, con algún detalle de cómo se ha producido la misma e identificar a las personas que realizan dicha conducta, bastando alguna referencia que permita su

¹⁵¹ A modo de ejemplo. Supongamos que tenemos a un delincuente fiscal que está integrado o realiza sus funciones en una banda de traficantes de droga y que intenta blanquear el fruto de sus operaciones mediante el uso de sociedades pantalla para ocultar la verdadera titularidad de los bienes adquiridos. Véase a este respecto el apartado 1.5.

¹⁵² Artículos 59.1, 66 y 67 LGT; Colina Ramírez (2010: 329-332).

¹⁵³ SSTs 10/10/2001 (RJ 2001, 8554); 30/10/2001 (RJ 2001, 9089); 15/07/2002 (RJ 2002, 8709), 5/12/2002 (RJ 2003, 546); 3/01/2003 (RJ 2003, 782); 3/04/2003 (RJ 2003, 3989).

¹⁵⁴ Abogacía General del Estado (2008: 367-372).

¹⁵⁵ Artículo 132.2 CP.

individualización o reconocimiento.¹⁵⁶

Cabe destacar que la actuación de comprobación administrativa no interrumpe los plazos de la prescripción penal.

¹⁵⁶ LEC Libro II, Título I, artículos 259-269, 666; ODF (2006: 24).

1.4. Investigación y prueba en el delito fiscal

La Administración tributaria inicia un expediente administrativo al realizar unas actuaciones de comprobación e inspección ante un obligado tributario. Si, fruto de esas actuaciones, se detectan indicios de delito fiscal, se remite al Ministerio Fiscal o al órgano judicial correspondiente.

A partir de este momento, el expediente administrativo reúne dos características. La primera es la de servir de atestado, la de realizar una constatación de unos hechos suficientes para la apertura de un proceso penal. La segunda, es el valor probatorio del mismo, al ser incorporado a la causa como prueba pericial. Esta prueba documental está sujeta a ratificación y a contradicción y ha de ser valorada por el Juez.¹⁵⁷

Conviene tener en cuenta diversos extremos que se señalan seguidamente.

1.4.1. Intervención de los funcionarios de la Administración tributaria en el proceso penal

La intervención en el proceso penal derivado de un delito fiscal por parte de los funcionarios de la Administración tributaria puede darse bajo tres supuestos.

En primer lugar, en calidad de testigo. Interviene el funcionario ha realizado las actuaciones de comprobación e inspección y declara única y exclusivamente sobre las mismas.

En segundo lugar, en calidad de testigo-perito. Declara sobre hechos conocidos personalmente en el desarrollo de las actuaciones y, a requerimiento del Juez, aporta sus conocimientos específicos y emite opiniones y pareceres como técnico en la materia para dilucidar las dudas del Juez al respecto.

Para finalizar, puede intervenir en calidad de perito funcionario. Es la persona que sin participar en las actuaciones de comprobación o investigación ha emitido un informe relativo a la existencia de indicios de delito o que ha sido llamada por el Juez para realizar una pericia. Esta figura implica que la persona requerida no ha intervenido en las actuaciones de comprobación e inspección sobre las cuales se requiere su pericia. Son funcionarios públicos imparciales e independientes, los cuales sirven con objetividad los intereses generales y dependen funcionalmente del Juez durante el desempeño de su pericia.

Pues bien, en 1998 se crearon en la Agencia Tributaria Unidades Especiales

¹⁵⁷ ODF (2006: 24), SSAP CO 1158/2002, LE 467/2003 y LO 759/2011.

de Auxilio a la Justicia¹⁵⁸. Su cometido es la realización de informes y dictámenes periciales a petición de órganos jurisdiccionales, enmarcándose su principal cometido en el ámbito del delito fiscal.¹⁵⁹

1.4.2. Aplicación del régimen de estimación indirecta para determinar la cuota defraudada

Para la determinación de la base imponible del tributo, existen tres sistemas. La estimación directa¹⁶⁰, la estimación objetiva¹⁶¹ y la estimación indirecta.¹⁶²

La estimación indirecta es un método subsidiario que se aplicará en ausencia de la posibilidad de llevar a la práctica las otras dos modalidades de determinación de la base imponible, al ser imposible la obtención de los datos necesarios por parte del obligado tributario.¹⁶³

Para la aplicación de este régimen en el proceso penal, deben cumplirse todos los requisitos que se exigen para la validez de las pruebas por indicios, observando las condiciones de fiabilidad precisas para que se estime como prueba de cargo suficiente. Todo ello en base al respeto a la presunción de inocencia y a que la condena debe basarse en una prueba válida y suficiente para atribuir la culpabilidad al acusado.¹⁶⁴

1.4.3. La prueba de las ganancias patrimoniales no justificadas

La tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se haya cumplido en plazo la obligación de información tendrán la consideración de ganancias patrimoniales no justificadas.¹⁶⁵

La doctrina, como no podía ser de otra manera, se encuentra dividida al respecto de la naturaleza jurídica de dichas ganancias. Por algunos se sostiene que forman un componente más de la renta, mientras que por otros se afirma que

¹⁵⁸ RESOLUCIÓN de 23 de junio de 1998, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crean las Oficinas de Comunicación con los Juzgados y Tribunales de Justicia en el ámbito de las Delegaciones de la Agencia y se regula su funcionamiento.

¹⁵⁹ ODF, pág.25; SSAP M 08/04/2010; CO 1158/2002; SSTS 20/2001, 10/10/2001, 05/12/2002, 21/11/2005, 20/06/2006, 20/03/2007, 20/05/2009, 06/11/2000, 15/06/2003; SSTC 147/2009, 328/2006, 209/2007, 46/2009, 147/2009; SSAN 1598/2012, 5131/2012.

¹⁶⁰ Artículo 51 LGT.

¹⁶¹ Artículo 52 LGT.

¹⁶² Artículo 50.2 LGT.

¹⁶³ Artículos 50.4 y 53 LGT; Alonso González (2008: 116 a129); Aparicio Pérez (1997: 243-252).

¹⁶⁴ ODF (2006: 25 y 26); Aparicio Pérez (1997: 243-252).

¹⁶⁵ Agencia Estatal de Administración Tributaria. (2016), *Manual Práctico IRPF*.

constituyen una presunción legal de renta.

La LIRPF¹⁶⁶, en línea con el entendimiento de esta última postura, contiene dos presunciones legales. Los elementos patrimoniales de los que no esté justificada su financiación constituirán una renta gravable que se entiende se ha ocultado a la Administración tributaria; y se imputará dicha renta al ejercicio fiscal en el cual ha sido descubierta. Estas dos presunciones admiten prueba en contrario.

Los indicios de la existencia de estas ganancias servirán como prueba de las mismas, y servirán asimismo de base para deducir otras consecuencias que determinen de manera indubitada que se ha producido una obtención y ocultación de rentas sujetas al hecho imponible en un período determinado de tiempo.¹⁶⁷

Conviene destacar en este aspecto el modelo 720¹⁶⁸, el cual conlleva la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, con carácter general para todo tipo de obligados tributarios, basándose en los preceptos contemplados en la LIRPF y la LIS. Y ello por cuanto la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude introduce a través de la nueva disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, una nueva obligación específica de información en materia de bienes y derechos situados en el extranjero.

Un elemento a tener en cuenta en el futuro será la no prescripción de los bienes no declarados en base a la normativa comentada en el párrafo anterior, por las disputas doctrinales y jurisprudenciales que provocará.

1.4.4. Utilización en el proceso penal de los datos aportados por el obligado tributario en el procedimiento tributario y el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable

La documentación aportada por el obligado tributario a requerimiento de la Administración tributaria¹⁶⁹, comprendiendo esta todos los datos y antecedentes para determinar su situación tributaria, con posibilidad de sancionar el incumplimiento de este requerimiento, forma parte del expediente administrativo del procedimiento inspector.

¹⁶⁶ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del 29), Última actualización, publicada el 28/11/2014, en vigor a partir del 01/01/2015.

¹⁶⁷ ODF (2006: 26).

¹⁶⁸ Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, BOE, 31-enero-2013.

¹⁶⁹ Artículo 93 LGT.

Cuando posteriormente este expediente se remite al proceso penal, pasa a constituir, en la mayoría de los casos, la única prueba documental de la causa en la cual se basará el Juez para emitir su condena por delito fiscal.

Esto da lugar a que en ocasiones, el obligado tributario invoque el artículo 24.2 CE, derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, para no aportar la documentación requerida en el procedimiento administrativo.

La doctrina del Tribunal Constitucional se ha pronunciado en reiteradas ocasiones sobre este tema, declarando que la aportación de la documentación requerida por parte de la Administración tributaria no supone una autoincriminación y que no vulnera el derecho a no declararse culpable, señalado en el artículo 24.2.¹⁷⁰

¹⁷⁰ SSTC 76/1990, 103/1985, 145/1987, 22/1988, 18/2005 y 68/2006.

1.5. Ganancias procedentes de hechos delictivos

Sobre este tipo de ganancias se plantea, amén de los problemas de la prueba, la cuestión de si las mismas pueden integrar o no el tipo penal del delito fiscal;¹⁷¹ máxime si tenemos en cuenta que el blanqueo de capitales (la acción por la cual los frutos de actividades delictivas buscan la apariencia de legalidad mediante diversos productos financieros y de otros tipos, con el fin del disfrute legal de los mismos¹⁷²) se castiga ya como delito. Pues bien:

Algunos autores afirman que el blanqueo se basa en dinero de origen ilícito y que el delito fiscal repercute sobre un capital que se oculta a la Hacienda Pública, no pudiendo ser este capital procedente de origen delictivo¹⁷³.

En cambio, otros estiman que si se aplicara el criterio anterior, se debería modificar el artículo 31.1 CE en el siguiente sentido¹⁷⁴: “*Sólo los ciudadanos no delincuentes contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a su capacidad económica*”.

En la jurisprudencia podemos localizar varias sentencias¹⁷⁵ en el sentido de apoyar la condena por delito fiscal sobre los ingresos no declarados, independientemente del origen lícito o ilícito de los mismos. El Tribunal Supremo, mostrándose abiertamente favorable a la integración de ganancias ilícitas en el delito fiscal, pero atento a evitar una condena por blanqueo y por delito fiscal que acabe constituyendo *bis in ídem*¹⁷⁶, ha distinguido dos supuestos claramente diferenciados:

Por una parte, y con carácter general, las rentas se considerarán sujetas al hecho imponible, pudiendo ser origen de un delito fiscal, al encontrarnos con unos ingresos que tienen procedencia indirecta de un hecho punible, cuando no pueda acordarse el comiso de los mismos o no hayan sido objeto de condena: se aplicará un concurso de delitos y no se apreciará concurso de normas. A modo de ejemplo, tendríamos el capital descubierto en paraísos fiscales cuya génesis se desconoce o

¹⁷¹ ODF (2006: 27 y 28).

¹⁷² Lombardero Expósito (2009: 29 a 42); Martínez-Arrieta Márquez del Prado (2014: 25); Blanco Cordero (2012: 82-92); SSAN 6164/2007, 5131/2012, 3431/2013, SSTS 8701/2012, 6680/2008.

¹⁷³ Cobo del Rosal y Zabala López-Gómez por una parte y, por otra Calderón Cerezo, Álvarez Pastor y otros, citados en Lombardero Expósito (2009: 209 y 221-222 respectivamente).

¹⁷⁴ STS 200/2007, FD 47, párrafo 4º, citado en Lombardero Expósito (2009: 222); Vidales Rodríguez (2014).

¹⁷⁵ SAN 27/09/1994, STS 21/12/1999, STS 202/2007 (5505/2007) citadas por Lombardero Expósito (2009: 222-223; STS 8701/2012).

¹⁷⁶ Vid. García Magna y Cerezo Domínguez (2011)

es susceptible de estar originados por actividades ilícitas.¹⁷⁷ En esta línea por ejemplo la STS 5505/2007, en su Fundamento de Derecho 47º, apartado 4, indica que no estamos ante un concurso de normas entre blanqueo y delito fiscal, sino ante un concurso real. Reza la sentencia en el citado fundamento de derecho: “*No cabe hablar de absorción del art. 8.3 CP actual, sino de concurso real de delitos del art. 73*”; y más adelante añade: “*Ciertamente la punición conjunta por el blanqueo y por los delitos fiscales no vulnera en el caso presente el principio "nos bis in idem": aparece como necesario condenar por estas dos infracciones de modo conjunto para abarcar en su totalidad la ilicitud de estos comportamientos punibles. Hubo concurso de delitos, no concurso de normas [...]*”¹⁷⁸.

Por otra parte, cuando los ingresos derivan inmediatamente del blanqueo, por el que se condena, y se decomisan o se obliga a devolverlos, se condenará sólo por este delito y no por delito fiscal. En este sentido la STS 8701/2012, la cual en el fundamento de derecho trigésimo séptimo expone: “*No habrá sin embargo concurso real de delitos y sí un concurso de normas del art. 8.4 CP, cuando concurren las siguientes circunstancias: a/ que los ingresos que den lugar al delito fiscal procedan del blanqueo de modo directo e inmediato; b/ que el blanqueo sea objeto de la condena; y c/ que la condena penal del delito fuente incluya el comiso de las ganancias objeto del blanqueo o la condena a devolverlas como responsabilidad civil.*”¹⁷⁹

No obstante, en la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, ya se vinculan directamente el delito fiscal y el blanqueo de capitales.¹⁸⁰ Complementando la normativa que regula la persecución del blanqueo de capitales, nos encontramos, en el ámbito internacional¹⁸¹, con las Convenciones de Viena y de Palermo, así como la Directiva de la Unión Europea 2005/60/CE¹⁸² y la propuesta de Directiva del Parlamento y del Consejo de 5 de febrero de 2013¹⁸³, en la cual se promueve incluir

¹⁷⁷ Martínez Selva (2009: 49 a 56); STS 8701/2012; SAN 3431/2013.

¹⁷⁸ Respecto del concurso real de estos delitos y sus consecuencias, véase Blanco Cordero (2011: 6, 33-34); Muñoz Villarreal (2014: 5); Blanco Cordero (2015: 406-424, 433-438).

¹⁷⁹ En este sentido, véase también Blanco Cordero (2011: 16-20) y Blanco Cordero (2015: 406-424, 433-438).

¹⁸⁰ Martínez-Arrieta Márquez del Prado (2014: 22); Blanco Cordero (2012: 393-397).

¹⁸¹ Para complementar esta normativa, aconsejo la lectura de Blanco Cordero (2015: Capítulo II, 393-397).

¹⁸² Blanco Cordero (2015: 134).

¹⁸³ Con posterioridad a esta propuesta, la UE generó los siguientes documentos a lo largo del mismo año:

- Dictamen del Banco Central Europeo, de 17 de mayo de 2013, sobre una propuesta de directiva relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de

los delitos fiscales en el ámbito de lucha contra el blanqueo de capitales. Asimismo, el GAFI (Grupo de Acción Financiera) postula que el delito fiscal es una conducta típica y antijurídica con relevancia penal previa al blanqueo.¹⁸⁴

Esta postura del GAFI es coincidente con las opiniones de otros autores, que parten de que el delito contemplado en el artículo 305 CP es subyacente o previo al contemplado en el artículo 301 CP.¹⁸⁵

Finalmente, se plantea la cuestión de la figura del autoblanqueo¹⁸⁶, la cual se podría definir como el blanqueo de capitales cometido por el sujeto activo del delito antecedente¹⁸⁷. Nos encontraríamos aquí con la cuestión suscitada por varios autores sobre el autoencubrimiento impune, cuestión ya planteada y resuelta primero en la jurisprudencia¹⁸⁸, y posteriormente en la Ley 10/2010, de 28 de abril: estamos ante un mismo sujeto y dos bienes jurídicos protegidos, produciéndose un concurso real de delitos.¹⁸⁹

Por cierto que en la LO 1/2015¹⁹⁰, se introduce la figura del decomiso ampliado¹⁹¹ en los artículos 127 y 127 bis, el cual se aplicará a las personas

capitales y para la financiación del terrorismo y sobre una propuesta de reglamento relativo a la información que acompaña a las transferencias de

- Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a la información que acompaña a las transferencias de fondos [COM(2013) 44 final — 2013/0024 (COD)] y sobre la Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y para la financiación del terrorismo [COM(2013) 45 final — 2013/0025 (COD)]
- Resolución del Parlamento Europeo, de 23 de octubre de 2013, sobre la delincuencia organizada, la corrupción y el blanqueo de dinero: recomendaciones sobre las acciones o iniciativas que han de llevarse a cabo (informe definitivo) (2013/2107(INI))
- Resolución del Parlamento Europeo, de 11 de junio de 2013, sobre la delincuencia organizada, la corrupción y el blanqueo de dinero: recomendaciones sobre las acciones o iniciativas que han de llevarse a cabo (informe provisional) (2012/2117(INI))
- Proposal for a DIRECTIVE OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL on the prevention of the use of the financial system for the purpose of money laundering and terrorist financing

¹⁸⁴ Martínez-Arrieta Márquez del Prado (2014: 14); Blanco Cordero (2012: 371-392).

¹⁸⁵ Blanco Cordero (2011: 21-26); Muñoz Villarreal (2014: 10-14).

¹⁸⁶ Blanco Cordero (2012: 538-541); STS 8701/2012 voto particular, puntos a, b; Vidales Rodríguez (2017).

¹⁸⁷ Muñoz Villarreal (2014: 6-7); Martínez-Arrieta Márquez del Prado (2014: 74-77); STS 553/2014.

¹⁸⁸ STC 161/1997, de 2 de octubre, FJ 35ª; SSTS 884/2012, 974/2012; Martínez-Arrieta Márquez del Prado (2014: 74-77).

¹⁸⁹ Martínez-Arrieta Márquez del Prado (2014: 77-80); SSTS 1501/2005, 213/2010, 975/2012, 8701/2012.

¹⁹⁰ Ley Orgánica 1/2015, de 31 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

condenadas, consistiendo en la captura de bienes, efectos o ganancias que tengan su origen en actividades delictivas, independientemente de que correspondan al delito por el cual hayan sido condenadas. Se incluye expresamente el delito contra la Hacienda Pública.¹⁹²

¹⁹¹ “[...] el decomiso ampliado se caracteriza, precisamente, porque los bienes o efectos decomisados provienen de otras actividades ilícitas del sujeto condenado, distintas a los hechos por los que se le condena y que no han sido objeto de una prueba plena. Por esa razón, el decomiso ampliado no se fundamenta en la acreditación plena de la conexión causal entre la actividad delictiva y el enriquecimiento, sino en la constatación por el juez, sobre la base de indicios fundados y objetivos, de que han existido otra u otras actividades delictivas, distintas a aquellas por las que se condena al sujeto, de las que deriva el patrimonio que se pretende decomisar [...]”, LO 1/2015, de 31 de marzo, Exposición de motivos VIII

¹⁹² Artículo 127 bis, letra j.

1.6. Fraude a la Ley Tributaria y delito fiscal

En la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, dentro de la sección 3ª, titulada Interpretación calificación e integración (de las normas tributarias), tenemos en el artículo 15 el *Conflicto de aplicación de la norma tributaria*. Dicho conflicto de aplicación de la norma tributaria se conoce también con la denominación de Fraude de ley.¹⁹³

Manejamos los conceptos de Fraude de ley o abuso de derecho (términos sinónimos, siendo el segundo de generación posterior, y hoy desplazado con frecuencia en la literatura especializada por el primero). En palabras de DE CASTRO¹⁹⁴, se trata de “*uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y que se ha amparado en otra norma dictada con distinta finalidad.*”

Como ejemplo propio tenemos el siguiente: imaginemos que estamos sobre una moto a la entrada de una calle que tiene una indicación de dirección prohibida en el sentido en el que nosotros queremos circular. Para evitar la infracción, pensamos en la artimaña de subirnos a la acera y circular en el sentido prohibido para los vehículos que circulan en la calzada. De esta manera hemos conseguido llegar al sitio que deseábamos utilizando una argucia y obviando las normas de circulación.

MARTÍN QUERALT¹⁹⁵ define el fraude de ley como un resultado contrario a una norma tributaria producido por uno o varios actos que se han realizado bajo el amparo formal de una ley tributaria dictada con distinta finalidad de la perseguida por los interesados; ALONSO GONZÁLEZ lo define como una planificación utilizando

¹⁹³ Véase la siguiente jurisprudencia en este apartado: STS de 23 febrero 2012. RJ 2012\4227, STSJ La Rioja núm. 477/2002 de 15 noviembre. JT 2003\516, STSJ Andalucía núm. 696/2003 de 10 marzo. JT 2003\911, SAN de 8 febrero 2006. JUR 2006\119885, SAN de 1 junio 2006. JT 2006\1083, STJCE de 17 de julio de 1997, regulación de las operaciones de reestructuración empresarial.

La siguiente legislación:

- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, TÍTULO I, Disposiciones generales del ordenamiento tributario, CAPÍTULO II, Normas tributarias, SECCIÓN 3ª, *Interpretación, calificación e integración, artículos 12 a 16.*

- CÓDIGO CIVIL, Artículos 3 y 6

- Ley 27/2014, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28/11/2014)

Y la siguiente literatura científica:

Tiedemann, K. (2010). *Manual de derecho penal económico: Parte general y especial*. Valencia: Tirant lo blanch, págs. 120 a 128 y 275 a 277; Aparicio Pérez (1997: 157-178; Octavio de Toledo y Ubieta (Director) (2009:169-177.

¹⁹⁴ Citado en Salvador Coderch, et al. (2004: 10).

¹⁹⁵ Martín Queralt (2014: 172).

indebidamente formas y negocios jurídicos, los cuales no contravienen directamente ninguna norma tributaria.¹⁹⁶

Resulta pues que por una parte tenemos el deseo de obviar la aplicación de las normas tributarias o de conseguir una minoración de las cargas fiscales. Por otro lado, la configuración de la normativa tributaria asume como presupuesto de hecho la forma jurídica en vez de la realidad económica, presentando así una invitación al fraude de ley.

Para la consecución del objetivo contrario a las previsiones de la normativa defraudada, se debe utilizar una norma de cobertura¹⁹⁷, bajo cuyo amparo se realizan los actos de fraude. Esta 'norma de cobertura' puede ser también la ausencia de normas.

Debe existir asimismo una norma defraudada, cuya vulneración se persigue.

Los efectos que se buscan en este tipo de conducta es conseguir un menor gravamen en el impuesto correspondiente o bien la absoluta falta de gravamen.

La previsión general a este respecto en la normativa tributaria la encontramos en el artículo 15 de la LGT, en la que por cierto el término Fraude de ley utilizado anteriormente ha sido sustituido por el de Conflicto en la aplicación de la norma. Para que el fraude de ley exista, se hace necesario evitar total o parcialmente el hecho imponible o minorar la base o la deuda tributaria, mediante actos o negocios en los que se den algunos requisitos: que sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y, por otro lado, que de su utilización no se deriven efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido de los actos o negocios usuales.

En cuanto a previsiones específicas, especial relevancia tiene el artículo 89 de la LIS¹⁹⁸, dentro del capítulo que regula las operaciones de reestructuración empresarial, que define una regla de aplicación para todos los casos que se mencionan en dicho artículo.¹⁹⁹ El apartado 2 de dicho artículo reza: “2. *No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, [...], sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal. / Las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que*

¹⁹⁶ Alonso González (2008: 81).

¹⁹⁷ Alonso González (2008: 87).

¹⁹⁸ Ley 27/2014, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28/11/2014). En el capítulo VII se regula el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

¹⁹⁹ Ver capítulo 3.2.3. Hechos - Fraude en el Impuesto sobre Sociedades.

determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal.”

Podemos destacar varias resoluciones jurisprudenciales, a las que se atiende especialmente en el ámbito de la AEAT, por su transcendencia en aplicación de la normativa tributaria:

-Sentencia TS núm. STS 5315/2002– Interposición de administradores y sociedades con la intención de eludir o minorar los gravámenes correspondientes a los correspondientes tributos. Delito fiscal, por concurrencia de importe mínimo para pasar del ámbito de la Administración Tributaria al de la Justicia Penal, amén de premeditación, alevosía y planificación.

- Sentencia AN (Sala de lo Penal) SAN 3143/2006 –Simulación. Distinción entre simulación y fraude de ley.

- Sentencia AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección2ª) SAN 3965/2000 – Transparencia fiscal. Estimatoria para los contribuyentes: la aplicación de determinada legislación puede parecer artificiosa, siendo ésta la adecuada para supuestos normativos específicos para unas situaciones concretas.

- Resolución de 15 de junio de 2006 TEAC (JT\2006\1421) – Evasión fiscal.

Por otra parte, el fraude a la ley tributaria²⁰⁰ se diferencia de otra serie de figuras con las que guarda similitud y que, según DE CASTRO²⁰¹, en ocasiones se dan conjuntamente con el fraude:

Incumplimiento obligación tributaria: Realización formal y material del hecho imponible, surgiendo una obligación tributaria que no se ha satisfecho por el contribuyente. Difiere del fraude de ley en que en dicha figura, no se ha realizado formalmente el hecho imponible no habiendo generado la obligación tributaria al hecho imponible eludido.

Simulación: creación de una apariencia jurídica que sirve para encubrir la realidad (simulación absoluta) [compraventa para ocultar alzamiento de bienes] o para poner de relieve la existencia de una realidad encubierta (simulación relativa) [compraventa como donación encubierta].

Negocio indirecto: cuando se da una discordancia entre el objetivo perseguido y la fórmula jurídica escogida. Si la finalidad es eludir la norma fiscal será un negocio en fraude de ley.

²⁰⁰ ODF (2006: 24).

²⁰¹ Rodríguez-Ramos Ladaria (2010: Introducción).

Economía de opción: Un determinado contribuyente acomoda su actuación a la forma que le resulte menos gravosa, de entre todas las que le ofrece el ordenamiento jurídico. Dicha forma no ha de resultar anómala en relación con el fin perseguido por las partes. Es decir, será lícita siempre que no entrañe un abuso de las formas jurídicas y no se recurra al empleo de formas jurídicas atípicas en relación con los fines que pretenden conseguirse.

En cualquier caso, cuando se detecte un fraude de ley se someterá expresamente el acto o negocio utilizado a la norma defraudada²⁰², en virtud del Artículo 15.3 de la Ley General Tributaria: “*En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.*”. Hasta la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el precepto concluía “[...], *sin que proceda la imposición de sanciones*”.

Respecto a este procedimiento²⁰³, la AEAT se ciñe a la respectiva legislación, siendo el desarrollo de estas normas lo suficientemente claro de los pasos a seguir para la declaración del fraude de ley.²⁰⁴

El órgano de Inspección que esté tramitando el procedimiento en la AEAT es el Inspector Jefe del correspondiente ámbito territorial, pudiendo ser el Nacional (ámbito Estado) o Regional (ámbito autonómico). Este órgano es, asimismo, el competente para liquidar. Dicho órgano podrá delegar en los diferentes equipos de inspección para que procedan a las actuaciones de comprobación e inspección. También podrá delegar para liquidar en las unidades que engloban la Oficina Técnica dentro del correspondiente ámbito territorial.

La comunicación al interesado se hace por indicativo de esta norma a los efectos del cómputo de plazos para la duración del procedimiento de comprobación e inspección; asimismo para que el obligado tributario pueda ejercer el derecho de defensa.

El Tribunal Supremo, en su jurisprudencia, era partidario de calificar el fraude de ley como delito fiscal. En oposición, el Tribunal Constitucional, en su

²⁰² Alonso González (2008: 86).

²⁰³ Actualmente denominado Conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Art. 15 LGT.

²⁰⁴ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Artículo 194. Declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria; Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Artículos 15, 159 y D.T.3ª.

sentencia 120/2005²⁰⁵, atendiendo a los principios de legalidad penal, ley cierta e intervención mínima, defiende un criterio claramente contrario, expresando la incompatibilidad de la sanción penal del fraude de ley tributaria con el principio constitucional de legalidad penal.

²⁰⁵ ODF (2006: 28); Ruíz Zapatero (2006: 205 a 217); Rodríguez-Ramos Ladaria (2010págs.: 90-92).

1.7. Responsabilidad civil

Con carácter general, prevé el Código penal que “[l]a *responsabilidad civil derivada del delito comprende, la restitución de la cosa, la reparación del daño y la indemnización de los perjuicios.*”²⁰⁶ Debe pues concretarse el alcance de esta responsabilidad en el ámbito específico del delito fiscal.

Pues bien, la responsabilidad civil derivada del delito fiscal incluye el pago de la cuota defraudada y los intereses de demora legalmente establecidos.²⁰⁷

Existe la posibilidad de que la Administración tributaria, durante el proceso penal, solicite la reserva de acciones civiles ante la jurisdicción civil, de acuerdo a la Ley de Enjuiciamiento Criminal; demandando pues a los responsables del delito, a las personas civilmente subsidiarias²⁰⁸, así como a las beneficiarias de los efectos del delito,²⁰⁹ aunque no hayan sido partes en el proceso penal. Esta práctica no suele ser habitual.

La práctica demuestra que la Administración tributaria, siendo titular de la acción para exigir la responsabilidad penal en el delito fiscal, la ejerce en el proceso penal.

Junto con la condena penal se interesa, pues, la responsabilidad civil (generando una concurrencia de acusaciones públicas, la del Ministerio Fiscal en interés de la legalidad y la de la Abogacía del Estado a través de la cual la Administración ser persona como parte, de la que nos ocuparemos más abajo). Esta responsabilidad civil alcanzará a todas aquellas personas que hayan sido condenadas en calidad de autores, cooperadores necesarios, inductores y cómplices, según las cuotas que fije el órgano sentenciador. En función de su calificación, responderán solidariamente entre sí (sean personas físicas o jurídicas) por las cuotas dentro de su categoría, y subsidiariamente por las cuotas de los demás responsables, sin perjuicio del derecho de repetición; la responsabilidad subsidiaria se hará efectiva primero, en los bienes de los autores, y después, en los de los cómplices.²¹⁰

Los pagos efectuados por el penado o el responsable civil subsidiario se destinarán, en primer lugar a la reparación del daño causado y la indemnización de los perjuicios, y sólo en el excedente a la satisfacción de las costas o de las

²⁰⁶ Artículo 110 CP.²⁰⁷ Disposición adicional 10ª, apartado 1 LGT.

²⁰⁷ Disposición adicional 10ª, apartado 1 LGT.

²⁰⁸ Título II, artículos 27-31 CP.

²⁰⁹ Título V, Capítulo II, artículos 116-122 CP.

²¹⁰ Artículo 116 CP; la responsabilidad civil subsidiaria de las personas jurídicas viene contemplada en los artículos 33.7, 66 bis, 130.2 y 310 bis CP; Serrano Piedecosas y Demetrio Crespo (2008: 131 a 186).

multas.²¹¹

Cuando no se produzca pago voluntario, el art. 305.7 del CP y la Ley General Tributaria²¹² establecen que la exacción de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública, será ejecutada por la Administración tributaria, una vez adquiera firmeza la sentencia y mediante el procedimiento de apremio. Tras la última reforma del Código Penal²¹³, el Juez puede ordenar el decomiso de los bienes, efectos y ganancias de la persona condenada, aunque los mismos provengan de otros delitos, lo que por vía de la previsión del artículo 127octies.3 del CP permite emplearlos para la satisfacción de dicha responsabilidad civil.

La Administración tributaria informará al juez de la tramitación y, caso que los hubiere, de los incidentes relativos a esta ejecución de la sentencia.

1.7.1. Subsistencia de la responsabilidad civil en el supuesto de prescripción administrativa de la deuda tributaria

Nos encontramos de nuevo ante una cuestión que suscita posiciones encontradas en cuanto a su interpretación.

Una vez transcurridos el plazo de cuatro años de prescripción de las deudas tributarias²¹⁴, la Administración pierde el derecho a determinar dicha deuda tributaria mediante la oportuna liquidación²¹⁵. Sin embargo, como hemos visto (*supra*, 1.3.4) el delito fiscal no prescribe hasta muchodespués, siendo posible una regularización tributaria de la deuda prescrita (*supra*, 1.3.3) para enervarlo. Pues bien, cuando se condena por delito fiscal en atención a una deuda tributaria prescrita, ¿cuál es el alcance de la responsabilidad civil correspondiente?

En la redacción inicial del precepto, la cuestión suscitaba una importante división de opiniones:

Por una parte, la jurisprudencia del Tribunal Supremo, entendiendo que la responsabilidad civil se deriva del delito y no de la deuda tributaria existente, indicaba que la sentencia condenatoria por delito por sí misma ya es un documento con plena eficacia para exigir la deuda,²¹⁶ haciendo así exigible lo que estaba

²¹¹ Artículo 126 CP.

²¹² LGT. Título VI, arts. 250 a 259 y Disposición adicional décima; El procedimiento viene también reflejado en el Título V, Disposiciones especiales, artículo 128 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación; véase también el punto 1.6 Procedimiento administrativo vinculado al Delito contra la Hacienda Pública.

²¹³ Ley Orgánica 1/2015, de 31 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, artículos 127 y 127 bis.

²¹⁴ Artículo 66 LGT.

²¹⁵ Artículo 59.1 LGT.

²¹⁶ ODF (2006: 30); STS 3556/2005, Fº Jº Primero.

prescrito.

Por otra parte, la doctrina mayoritaria veía incoherente la exigencia una deuda cuando ya está extinguida, entendiendo que no podía la Administración tributaria requerir su pago ni el condenado podría, de manera voluntaria, efectuarlo. Y esto, por cuanto la Ley General Tributaria obliga a la Administración tributaria a considerarlo como un ingreso indebido²¹⁷ y devolverlo, salvo que exista una medida cautelar de carácter judicial sobre dicha devolución²¹⁸.

En 2010 el legislador salió al paso de la cuestión, introduciendo en el apartado 5 del artículo 305²¹⁹ (actualmente residenciado en el apartado séptimo del precepto²²⁰) la previsión expresa de que la responsabilidad civil ‘comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora’. Resulta pues claro, a partir de la intervención legislativa, que no puede discutirse este alcance de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal; y también lo es que el autor del delito puede regularizar su situación fiscal una vez prescrita la deuda tributaria, para poder alcanzar la exención de responsabilidad penal... lo que parece cuestionable desde el carácter de *ultima ratio* del Derecho penal, aunque insoslayable en el actual marco normativo, es que la Administración, prescrita la deuda tributaria, no puede reclamarla ya... salvo que inste la condena por delito.

²¹⁷ Artículo 221c LGT.

²¹⁸ Artículo 180 LGT.

²¹⁹ Artículo único.80 de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio.

²²⁰ Tras la reforma operada por el Artículo único.2 de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre.

1.8. Relaciones concursales

La defraudación fiscal con frecuencia se inserta en un entramado de hechos que la motivan, posibilitan, encubren o se sirven de ella; es preciso, pues, para castigar el delito fiscal resolver concursos de normas y acudir, con cierta frecuencia, al concurso de delitos.

Señalaremos los supuestos más destacados, atendiendo a la práctica, sin descartar desde luego que puedan darse otras situaciones concursales en casos concretos: blanqueo de capitales, delitos contables, falsedades, insolvencias punibles, y fraude de subvenciones e intereses financieros de la UE.

Por cierto que la materia concursal ha sufrido una modificación –no de profundidad pero sí de alcance no desdeñable– en la reforma operada por la LO 1/2015; a este respecto, tendremos que ver cómo la jurisprudencia aplica el nuevo marco penológico del concurso medial tras la última reforma del Código Penal²²¹, teniendo en cuenta que la doctrina ya se ha pronunciado a este respecto, observando que puede contener matices inconstitucionales.²²²

1.8.1. Blanqueo de capitales

Cabe la posibilidad de la existencia de concurso²²³ con el delito de blanqueo de capitales. Existen casos en los cuales el obligado tributario, al efectuar el pago de las correspondientes declaraciones buscando la neutralización del delito, da carta de legalidad a los ingresos no declarados de actividades ilícitas.

Esta relación entre el delito fiscal y el blanqueo de capitales ha sido abordada más arriba, en el apartado 1.5, donde destacábamos que la jurisprudencia del Tribunal Supremo distingue entre los supuestos en que los ingresos tienen procedencia indirecta de un hecho punible (cuando no pueda acordarse el comiso de los mismos o no hayan sido objeto de condena), caso en que aprecia un concurso de delitos entre delito fiscal y blanqueo de capitales; y por otra parte los supuestos en que los ingresos derivan inmediatamente del blanqueo, por el que se condena, y se decomisan o se obliga a devolverlos, supuesto en que se condenará sólo por este delito y no por delito fiscal. Se remite ahora a lo dicho allí al respecto.

²²¹Ley Orgánica 1/2015, de 31 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, artículos 76 y siguientes.

²²² Sobre los posibles efectos de la aplicación práctica de las penas tras la reforma, véase Guardiola García, J., en el capítulo *Reglas especiales para la aplicación de las penas; Concurso de infracciones (Arts. 76 y ss)*, en González Cussac, José Luis (Director) (2015: 289 a 322).

²²³ STS 1013/2014; Tiedemann (2010: 343); Martín Barbero (2004: 10-13); Blanco Cordero (2011 21-24); Blanco Cordero (2015: 369-441); *vid. supra* apartado 1.5.

1.8.2. Delitos contables

Como delito contable²²⁴ se tipifican una serie de conductas (no llevar contabilidad o llevar contabilidades distintas, realizar anotaciones ficticias, dejar de anotar operaciones o anotarlas con cifras falsas) las cuales, de no constituir un tipo penal, podrían tener la consideración de actos meramente preparatorios o de tentativas de delito fiscal.

Cuando nos encontramos con alguna de las conductas tipificadas en el artículo 310, asociadas a las contempladas en el artículo 305 CP, nos hallamos –de acuerdo con el criterio asumido por la jurisprudencia²²⁵– ante un concurso de normas entre las definidas en el artículo 310 y el delito fiscal. Siendo este último más grave, las conductas anteriores son absorbidas por el mismo, tratándose en este caso de actos meramente preparatorios.

No obstante, si no queda suficientemente acreditado el delito fiscal, la Administración tributaria podría interponer denuncia por delito contable sobre dichas conductas, según se desprende del Reglamento general del régimen sancionador tributario.²²⁶

1.8.3. Facturas falsas y otras falsedades documentales

Respecto al concepto de documentos falsos en general, nos referimos a diversos supuestos que comprenden una alteración de la realidad que debería contener un documento, pudiendo ser esta alteración de carácter material, en relación a la realidad de su procedencia, o ideológica, refiriéndose a la coincidencia de su contenido con la realidad reflejada en el mismo. Estas alteraciones pueden ser individuales o coincidentes en un mismo documento.²²⁷

²²⁴ Los Delitos contable, contable societario y falsedad documental contable se encuentran definidos en los artículos 310, 290 y 261 CP respectivamente. Se castiga el incumplimiento de las obligaciones contables, definidas en el Plan General de Contabilidad, RD 1514/2007, de 16 de noviembre, y en el Plan General de Contabilidad de PYMES, tales como la omisión absoluta de contabilidad, la doble contabilidad y las omisiones y alteraciones contables. Delito preparatorio del fraude fiscal, puede constituir acto preparatorio del mismo. Conviene resaltar los artículos 164.2, 1º y 6º y 165 de la Ley 22/2003, de 9 julio Concursal, por la coincidencia de los enunciados relativos a la contabilidad para declarar un concurso como culpable.

²²⁵ SAP BU 1040/2006; SAP S 793/2003; SAP VI 1071/2011; SAP C 742/2012; SAP B 154/2005; SAP GC 1940/2012; SAN 4751/2016.

²²⁶ Artículos 32 y 33 RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.

²²⁷ Para ampliar la cuestión, véanse las siguientes sentencias: STS 520/2008 de 15 julio. RJ 2008\4285 (utilización de facturas falsas), AAN 15/02/1993 (facturas falsificadas por el obligado tributario).

Complementando el anterior concepto, podríamos definir las facturas falsas como un documento de carácter contractual que contiene una información que no refleja unos hechos ajustados a la realidad²²⁸.

Las falsedades documentales²²⁹, suelen utilizarse con carácter instrumental para la comisión del delito fiscal, entre otros²³⁰. Ello no es óbice para ser juzgadas de manera independiente cuando se dé el caso, al existir un delito específico de falsedad.²³¹

Respecto a las facturas falsas, cabe destacar su auge desde la implantación del Impuesto sobre el Valor añadido en España, en el año 1986. Este impuesto ha generado la aparición de tramas para la emisión y utilización de dichas facturas, con reflejo de intercambios de mercancías o prestaciones de servicios no producidos en la realidad, con el fin de obtener devoluciones del IVA o aplicar deducciones por terceras personas receptoras. También se han utilizado para la minoración de rendimientos de actividades empresariales en el Impuesto sobre Sociedades.²³²

A modo de resumen de una casuística compleja en cuyos pormenores no vamos a detenernos ahora (se pretende aquí sólo una aproximación al tratamiento jurídico del delito fiscal que permita profundizar en su análisis criminológico), podemos asumir que el delito contable se considera absorbido por consunción (artículo 8.3 del Código penal) en el fiscal²³³, resolviendo así la cuestión en un concurso de normas. El delito de falsedad documental²³⁴, en cambio, se resuelve a través de un concurso ideal o medial de delitos²³⁵.

²²⁸ STS 6410/1997, FºDº 26, párrafo 4º, donde se define el concepto del factura falsa y con la STS 5189/2002, FºDº 4º 2.

²²⁹ Abogacía General del Estado (2008: 390-393).

²³⁰ Aparicio Pérez (1997: 392-401).

²³¹ Título XVIII, Capítulo II CP.

²³² ODF, pág. 31; Abogacía General del Estado (2008: 321-322).

²³³ Aparicio Pérez (1997: 401-403).

²³⁴ SSAN 8174/2005, 5697/2008, SSTS 8328/2006, 3873/2010.

²³⁵ El tratamiento penológico indistinto de ambas modalidades de concurso de delitos desde el Código penal de 1848 hasta la reforma de 2015 ha generado una costumbre jurisprudencial de referencia indistinta a una u otra modalidad (a veces incluso haciendo referencia al ‘concurso ideal-medial’ o ‘del artículo 77’); sin duda a partir de 2015 la jurisprudencia tendrá que hilar más fino, visto el distinto régimen penológico de una y otra modalidad. Cfr. Guardiola García, en González Cussac (Director) (2015: 306 ss.).

1.8.4. Insolvencias punibles

Concurrente en algunos casos con el delito fiscal, encontramos el delito denominado insolvencia punible por el CP de 1995²³⁶, históricamente denominado alzamiento de bienes.

El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española²³⁷ define el alzamiento de bienes como: “*Delito que comete quien hace desaparecer u oculta su fortuna para eludir el pago a sus acreedores.*”

El concepto de alzamiento de bienes viene claramente definido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.²³⁸ Los elementos del mismo serían la existencia de unas obligaciones dinerarias por parte del deudor, vencidas, líquidas y exigibles, frente a un derecho de crédito por parte de un acreedor, la ocultación, la enajenación, de manera real o figurada, de los propios bienes, ya sea a título oneroso o gratuito, dilatando, dificultando o impidiendo la eficacia de cualquier embargo o procedimiento ejecutivo,²³⁹ una situación de insolvencia, provocada por la actividad anterior, ya sea real o ficticia, total o parcial y, por último, la intencionalidad de la conducta dirigida a causar un perjuicio al acreedor.

Nos encontramos ante un delito especial propio, al requerir del sujeto pasivo que tenga deudas frente a terceros.

Ante el alzamiento de bienes por persona jurídica, tanto la jurisprudencia como la doctrina han penetrado en el sustrato personal de la sociedad, para la averiguación del principal beneficiario de dicho alzamiento, aplicando la que se conoce como doctrina del levantamiento del velo.²⁴⁰ Debe tenerse en cuenta que desde la Ley Orgánica 1/2015 el nuevo artículo 258 ter del CP prevé la responsabilidad penal de las personas jurídicas por alzamiento de bienes.

En cualquier caso, y dado que la responsabilidad de las personas jurídicas no impide la de las personas físicas, cabe destacar el Real Decreto Ley 4/2014²⁴¹, por el cual, en el caso de concursos de acreedores calificados de culpables, se extiende

²³⁶ Capítulo VII, artículos 257 a 261 CP; Gómez Tomillo (2011: 1190).

²³⁷ www.rae.es visitado el 24 de mayo de 2017.

²³⁸ STS 5658/2016; SAP MU 1403/2015; SAP MA 83/2015; STS 5770/2014; SAP B 10364/2014; STS (RJ 1996, 1331, Sentencia núm. 191/1996 de 28 febrero), (RJ 1998, 7364, Sentencia núm. 1062/1998 de 23 septiembre), (RJ 1999, 8711, Sentencia núm. 1601/1999 de 14 noviembre), (RJ 2001, 9600, Sentencia núm. 1716/2001 de 25 septiembre), (RJ 2002, 4929, Sentencia núm. 440/2002 de 13 marzo), (RJ 2006, 530, Sentencia núm. 163/2006 de 10 febrero); Abogacía General del Estado (2008), capítulos XIV y XV.

²³⁹ Artículo 257.1 CP.

²⁴⁰ Ver capítulo 2, apartado 7.2.- *Subtipos agravados.*; SSAP M 2556/2002, BI 1694/2011, O 1939/2013; STS 4993/2016; STS 4549/2016; STS 5244/2016.

²⁴¹ Real Decreto-ley 4/2014, de 7 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial. BOE 8/03/2014.

la responsabilidad de las personas jurídicas a todas aquellas personas físicas relacionadas con las primeras que, habiéndose opuesto al acuerdo de negociación, hayan llevado a la sociedad a la situación de concurso. Estas personas físicas especialmente vinculadas responderán con todo su patrimonio de las deudas de la persona jurídica, independientemente del número de participaciones sociales o acciones de las que fueran titulares.

Pues bien, el objetivo de la Administración tributaria y de la jurisdicción penal frente al delito contra la Hacienda Pública es conseguir que el acusado repare completamente el daño causado resarcando las cuotas impagadas, los intereses de demora, más el resto de elementos que integran la responsabilidad civil asociada a este delito. Ante esta actitud lícita y legítima por parte de la Administración, el proceder del acusado puede haber provocado un blindaje del patrimonio propio, por medio de otras figuras tipificadas como delitos, para evitar el resarcimiento de la deuda. Cuando se demuestra que concurren sus elementos, nos encontramos ante alguna de las modalidades definidas genéricamente como insolvencias punibles.²⁴²

Por último, y como ya he comentado en puntos anteriores, con la normativa vigente en el año 2015, el concepto de regularización incluye el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria. Por ello, no cabe otorgar eficacia a las autoliquidaciones presentadas sin ingreso en los plazos exigidos por la normativa de cada impuesto.

1.8.5. Fraude de subvenciones e intereses financieros de la UE

El artículo 305 del CP castiga como delito fiscal la obtención indebida de devoluciones o el disfrute indebido de beneficios fiscales; esto es, a supuestos en que el autor deja de ingresar en las arcas públicas. Pero no plantea supuestos en que no es ya que se deje de ingresar, sino que se detrae ilegalmente del erario público: la obtención indebida de ayudas o subvenciones, que se resuelven a través de otra previsión distinta.

Es por ello, que como complemento del articulado enunciado en el Título XIV del Código Penal, voy a mencionar el resto de delitos contra la Hacienda Pública, entendida en el sentido amplio de Erario Público.

El fraude de subvenciones se encuentra tipificado en el artículo 308 del CP. Hablamos de una disposición patrimonial de las Administraciones Públicas²⁴³, que puede referirse a subvenciones (en que la Administración que la concede exige una

²⁴² ODF (2006: 98-99); Abogacía General del Estado (2008: 394-395).

²⁴³ Abogacía General del Estado (2008: 395).

actuación determinada del perceptor de la misma para la consecución de un fin²⁴⁴) o a ayudas (entregas a título gratuito de bienes y derechos²⁴⁵).

Por otra parte, los intereses financieros de la Unión Europea se encuentran protegidos en los artículos 305.3²⁴⁶(defraudación de más de 50.000€ a la Hacienda Europea en el año natural; si la defraudación se lleva a cabo con el uso de organización criminal o por personas, físicas o jurídicas, interpuestas, el delito será perseguible desde el momento en el cual se alcance dicho importe) y 306²⁴⁷CP (En este artículo le persigue la defraudación a los presupuestos generales de la Unión Europea, englobando de esta manera las ayudas y subvenciones otorgadas por esta entidad y complementando el artículo 305.3, el cual se refiere únicamente a los impuestos). Se entienden así tanto los impuestos como los presupuestos generales de la Unión Europea como parte del concepto de Erario Público, al ser España parte de esta organización. Estos preceptos fueron incorporados a partir del Convenio para la protección de los intereses financieros para las Comunidades Europeas, los cuales se convierten en el Bien Jurídico Protegido en este delito. Nos encontramos ante dos tipos delictivos: el atenuado, a partir de un fraude de 4.000€ y el simple, a partir de un fraude de 50.000€.

Como precedente de esta protección tenemos la “Sentencia del maíz griego” (TJCE, 1990, 32) TJCE de 21 de septiembre de 1989, Comisión contra Grecia, 68/88.²⁴⁸ La República Helénica vendió a Bélgica unos cargamentos de maíz, simulando que era propio de su país. La procedencia del maíz era Yugoslavia. Al haber efectuado efectivamente la administración griega una labor de intermediación en la compra venta del citado maíz y al no ser un producto originario de un país miembro de la Comunidad Europea, Grecia debía pagar unas exacciones agrarias a la Comunidad. Este pago se dilata en el tiempo y el país helénico es condenado a pagar los intereses de demora generados desde la fecha límite en la cual debía haber abonado las exacciones citadas, aparte del importe principal de las mismas y las costas. Para la simulación sobre el origen del país se utilizaron medios de la administración helena. La exacción agraria debería haberse declarado y liquidado en virtud de la exportación de productos agrícolas de un país tercero, no perteneciente a la Comunidad Europea.

²⁴⁴ Ley General de Subvenciones. Artículo 2.

²⁴⁵ Ley General de Subvenciones. Disposición adicional quinta.

²⁴⁶ El artículo 305.3 tipifica la conducta del que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Comunitaria por importes superiores a 50.000 € con penas iguales a las del delito fiscal a la Hacienda Comunitaria. Además figura el delito atenuado por defraudaciones a la misma entidad por importes comprendidos entre los 4.000 y los 50.000 €.

²⁴⁷ El artículo 306 persigue al que por acción u omisión defraude a los presupuestos generales de la Unión Europea u otros administrados por ésta, fuera de los casos contemplados en el apartado 3 del artículo 305. Los importes que cita son los mismos que en dicho artículo.

²⁴⁸ Sentencia del maíz griego EUR-Lex - 61988J0068 – ES.

1.9. Procedimiento penal y administrativo sancionador

Nos ocuparemos siquiera brevemente, por su gran trascendencia en la materia, de la concurrencia entre acusaciones públicas en el proceso penal, de la no infrecuente conformidad procesal, y de la concurrencia entre procedimiento administrativo y procedimiento penal respecto de la defraudación tributaria.

1.9.1. Concurrencia de acusación pública y acusación particular de carácter público en el proceso penal

En el derecho penal español rige el principio acusatorio mixto. Sus principales características son la separación efectiva de las funciones de investigación y acusación y la función de juzgar. No hay juicio sin la existencia de una acusación. Esta función de acusar corresponde, generalmente, a órganos públicos especiales. Los resultados obtenidos durante la fase de instrucción darán lugar a que haya acusación y juicio, o bien, sobreseimiento de la causa. El Juez que enjuicia definitivamente la cuestión, distinto del instructor de la investigación, ha de basarse en las pruebas del juicio oral. El juicio es oral, público y contradictorio, regido por el principio de inmediación. La sentencia depende de la apreciación por el Juez, sin sometimiento a ninguna regla tasada de valoración de la prueba.

Pues bien, en el proceso penal pueden concurrir como partes acusadoras la acusación pública, en la figura del Ministerio Fiscal, la acusación particular a instancias del ofendido y la acusación popular.²⁴⁹

En los delitos contra la Hacienda Pública, intervendrá un representante de la Hacienda Pública, en la figura del Abogado del Estado²⁵⁰, además del Ministerio Fiscal.

El Estado se persona como acusación particular en los delitos contra la Hacienda Pública, Contrabando e Insolvencias Punibles (anteriormente conocidas como alzamiento de bienes). Concurren pues al proceso *dos* acusaciones de carácter público –el Estado se persona por duplicado–, una como acusación pública y otra como acusación particular... de carácter público.

²⁴⁹ ODF (2006: 32-33); Ley de Enjuiciamiento Criminal, TÍTULO IV De las personas a quienes corresponde el ejercicio de las acciones que nacen de los delitos y faltas (artículos 100 a 117).

Sobre la acusación pública: LECr art.105, 271 y 773, sobre la particular: LECr art.102, 103 y 110 ; LO 4/1987 art.108 ; LO 2/1989 art.127 y sobre la popular: Const art.125 ; LOPJ art.19.1 y 20.3 ; LECr art.101 a 103, 270, 280 y 281.

²⁵⁰ Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas.; artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

A pesar de que tanto el Ministerio Fiscal como el Abogado del Estado tienen la condición de parte acusadora, existen entre ambos diferencias de calado que recojo en la siguiente tabla:²⁵¹

Tabla 3. Dualidad Ministerio Fiscal - Abogacía Estado como partes acusadoras

| | MINISTERIO FISCAL | ABOGADO DEL ESTADO |
|--------------------------|---|---|
| MISIÓN | Promover la acción de la justicia en defensa de la legalidad, de los derechos de los ciudadanos y del interés público tutelado por la ley, de oficio o a petición de los interesados, así como velar por la independencia de los Tribunales, y procurar ante éstos la satisfacción del interés social (art. 124 CE) | Representar y defender en juicio a la Administración del Estado |
| UBICACIÓN | Órgano constitucional integrado con autonomía funcional en el Poder Judicial | Integrado en el Poder Ejecutivo, bajo la dirección de la Abogacía General del Estado |
| RELACIÓN CON EL GOBIERNO | Principio de imparcialidad (objetividad e independencia en defensa de los intereses que le están encomendados). El Gobierno puede interesar, no ordenar, al Fiscal General del Estado que promueva ante los Tribunales las actuaciones pertinentes en orden a la defensa del interés público. | Principio de jerarquía propio de la Administración Pública (art.103 CE) |
| PROCESO PENAL | Ejerce la acusación pública, ejercitando las acciones penales, haya o no acusador particular, salvo en delitos privados. Interviene instando la adopción de medidas cautelares y la práctica de diligencias. Puede ordenar a la Policía Judicial diligencias oportunas. | Legitimación como acusación particular cuando la Administración del Estado es perjudicada. |
| ACTUACION | Recibe las denuncias de la Administración tributaria, enviándolas a la autoridad judicial, querellándose o decretando su archivo | Puede presentar querellas ante el órgano judicial |
| PROTECCIÓN PENAL | Consideración de autoridad | Consideración de funcionario público |
| MEDIDAS CAUTELARES | Debe comparecer para decidir sobre la prisión provisional | Especial interés en asegurar las responsabilidades civiles |
| ACCIÓN CIVIL | Ha de entablar la acción civil junto a la penal, salvo renuncia del ofendido, en cuyo caso se pedirá el castigo de los culpables. | Puede ejercitar la acción civil junto a la penal; puede renunciar a la primera, o ejercitarla separadamente ante la Jurisdicción Civil tras la firmeza de la sentencia penal o la extinción de la acción penal. |

²⁵¹ Extraída íntegramente de ODF (2006: 33 y 34).

Las principales características de la concurrencia en el delito fiscal de dos posibles acusaciones son las siguientes:²⁵²

La prescripción del delito se interrumpe con el ejercicio de la acción penal, ya sea por mediación del Abogado del Estado, en el caso de la Administración tributaria, ya sea por el Ministerio Fiscal, al interponer demanda judicial. No basta la simple presentación ante el Ministerio Fiscal de una denuncia.

En su calidad de acusación particular del Abogado del Estado, el Juez puede imponer el pago de sus costas en la sentencia, no siendo así respecto del Ministerio Fiscal.

La intervención de funcionarios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en calidad de peritos durante el proceso es compatible con la acusación particular.

Para pactar la conformidad con el fin de evitar el juicio oral, se necesita el consentimiento de ambas acusaciones.

El Abogado del Estado suele centrar sus esfuerzos en la plena satisfacción de la responsabilidad civil.

La práctica habitual es que la Agencia Estatal de Administración Tributaria presente denuncia por delito fiscal ante el Ministerio Fiscal. Cuando es inminente el riesgo de prescripción de la deuda tributaria, solamente en ese caso, se presenta la denuncia directamente ante el Juzgado correspondiente.

La Abogacía del Estado no suele presentar querellas por delito fiscal. Sí que lo hace en otros delitos como las insolvencias punibles.

²⁵² ODF (2006: 34 y 35).

1.9.2. La conformidad en el proceso penal

El procedimiento abreviado²⁵³ puede concluir en una avenencia del acusado a los fines que persigue la acusación, llegando a una conformidad de ambas partes respecto de la pena a imponer. Destacar que la conformidad²⁵⁴ no es un proceso negociador en sentido estricto en el cual todos ceden en parte a sus pretensiones y todos obtienen rendimientos mayores que no se hubieran producido en el caso de no haber negociado: en la conformidad, el acusado asume expresamente la responsabilidad del hecho típico, antijurídico y punible, con la correspondiente pena que lleva aparejada su actuación.

En este proceso, la acusación ejerce su acción, rebajando sus pretensiones respecto a la acción penal como en la acción civil, respecto de la acusación más grave, en el caso de la existencia de varias.²⁵⁵

Las especiales características del delito fiscal repercuten en las pretensiones a la baja de la acusación, debido a que la Administración tributaria, de índole pública, está obligada a cumplir la legalidad respecto a la acción penal y, por esa misma causa, no puede renunciar a la totalidad de la cuota tributaria originada por el delito.²⁵⁶

Nos encontramos con dos supuestos de conformidades. En uno se aplican atenuantes, produciéndose efectivamente una modificación en la acción penal, y en otro no se aplican atenuantes. Observar que el sistema de individualización de penas contemplado en el Código Penal es matemático, lo cual conlleva que la aplicación correcta de las reglas del mismo define, en teoría, el tramo concreto en el cual se puede imponer la pena, comprendiendo dicho tramo un margen de actuación al Juez.²⁵⁷

Conviene destacar que la conformidad puede darse incluso existiendo circunstancias agravantes. Una de ellas es la reincidencia en el mismo tipo penal. El efecto de la misma será un agravamiento de la pena. Por otra parte, aun no siendo reincidente en el delito, el hecho de no ser el acusado delincuente primario impedirá la suspensión condicional de la ejecución de la pena privativa de libertad en prisión.²⁵⁸

Para una mayor comprensión, resumo los marcos penológicos respecto de los que pueden desplegarse los efectos de la conformidad en la siguiente tabla:

²⁵³ LECr art. 758 y 777.1.

²⁵⁴ LECr art. 787.

²⁵⁵ ODF (2006: 35).

²⁵⁶ ODF (2006: 35).

²⁵⁷ ODF (2006: 36).

²⁵⁸ ODF (2006: 37).

Tabla 4. Marcos penológicos en los que juega la conformidad en el proceso penal

| PENAS DELITO FISCAL | Tipo básico (art. 305) | |
|--|------------------------|--|
| | Persona física | Persona jurídica |
| a partir de 2013 | | |
| Prisión | 1 a 5 años | - |
| Multa | 100% a 600% cuota | 100% a 200% cuota |
| Pérdida subvenciones y beneficios fiscales | 3 a 6 años | 3 a 6 años + prohibición contratar + art. 33.7 |

Con regularización no espontánea pero sí temprana (antes de 2 meses) art. 305.6

Pena inferior en 1 grado

| | | |
|--|--------------------------------|--|
| Prisión | de 6 meses a 1 año menos 1 día | - |
| Multa | de 50 a 100% cuota menos 1€ | de 50 a 100% cuota menos 1 € |
| Pérdida subvenciones y beneficios fiscales | de 18 m a 3 año menos 1 día | de 18 m a 3 años menos 1 día + prohibición contratar + art. 33.7 |

Pena inferior en 2 grados

| | | |
|--|-----------------------------|---|
| Prisión | de 3 a 6 meses -1 día | - |
| Multa | de 25 a 50% cuota menos 1€ | de 25 a 50% cuota menos 1 € |
| Pérdida subvenciones y beneficios fiscales | de 9 a 18 meses menos 1 día | de 9 a 18 meses menos 1 día + prohibición contratar + art. 33.7 |

| PENAS DELITO FISCAL | Tipo agravado (art. 305 bis) | |
|--|------------------------------|--|
| | Persona física | Persona jurídica |
| a partir de 2013 | | |
| Prisión | 2 a 6 años | - |
| Multa | 200% a 600% cuota | 200% a 400 % cuota |
| Pérdida subvenciones y beneficios fiscales | 4 a 8 años | 3 a 6 años + prohibición contratar + art. 33.7 |

Con regularización no espontánea pero sí temprana (antes de 2 meses) art. 305.6

Pena inferior en 1 grado

| | | |
|--|------------------------------|----------------------------------|
| Prisión | de 1 a 2 años - 1 día | - |
| Multa | de 100 a 200% cuota menos 1€ | de 100 a 200% x cuota menos 1€ |
| Pérdida subvenciones y beneficios fiscales | de 2 a 4 años - 1 día | de 18 meses a 3 años menos 1 día |

Pena inferior en 2 grados

| | | |
|--|-------------------------------|-------------------------------|
| Prisión | de 6 a 12 meses - 1 día | - |
| Multa | de 50 a 100 % cuota menos 1 € | de 50 a 100 % cuota menos 1 € |
| Pérdida subvenciones y beneficios fiscales | de 1 a 2 años menos 1 día | de 9 a 18 meses menos 1 día |

Fuentes: Elaboración a partir de datos de BOE y Normativa AEAT

1.9.3. Procedimiento administrativo vinculado al Delito contra la Hacienda Pública

La reciente modificación de la Ley General Tributaria²⁵⁹ regula el procedimiento administrativo ante el inicio de un procedimiento penal por delito fiscal, en base a la reforma de dicho delito acaecida por la modificación del Código Penal²⁶⁰.

Se crea un nuevo título en la LGT, Título VI, comprendiendo los artículos 250 a 259.

Esta normativa desarrolla lo enunciado en el artículo 305.5 CP.

Se da preferencia al cobro de la deuda tributaria en procedimiento administrativo, concurrente con el penal, con excepciones tasadas en la norma tributaria para no efectuar dicha gestión de cobro. De este modo se iguala al presunto delincuente con el infractor administrativo, en el sentido de que el segundo debía garantizar la deuda al conocerse el importe de la misma y el primero no aportaba ninguna garantía o realizaba ningún pago hasta el fin del procedimiento penal, existiendo sentencia firme, dilatando en el tiempo el ingreso de la deuda tributaria.

Se modifica en el mismo sentido la Disposición Adicional 10ª concretando el procedimiento de exacción de la responsabilidad civil y la multa derivada del delito, comunicando todos los progresos e incidencias a la autoridad judicial. Asimismo se modifica la Disposición Adicional 22ª, relativa al intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad.

Y se modifica asimismo la siguiente legislación complementaria, siguiendo el sentido del nuevo título VI:

- Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa: se excluye de este orden respecto del delito fiscal el tratar las pretensiones que los obligados tributarios planteasen sobre la actuación administrativa.
- LECrim: añade los artículos 614 bis, el título X bis en el libro II (artículos 621 bis y 621 ter) y el artículo 999.
- LO 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando: modifica el artículo 4, en el artículo 11 modifica el apartado 2 y añade los

²⁵⁹ Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

²⁶⁰ Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

apartados 3,4 y 5, modifica los artículos 12 y 14 bis, apartado 1 y añade la Disposición Adicional 4ª.

2. Aproximación criminológica a un delito de cuello blanco

El delito fiscal se enmarca dentro de los denominados delitos de cuello blanco.

En este punto, considero necesario realizar una reseña histórica al respecto de la evolución de esta denominación en el ámbito de las ciencias sociales.

En 1893 ÉMILE DURKHEIM en su tesis doctoral²⁶¹ *La división social del trabajo* contempla la regulación de las conductas como el único medio de controlar los abusos de poder. El que posteriormente se definirá como delito *de cuello blanco* se caracteriza básicamente por la violación de una confianza delegada o implícita, por parte de una clase social cuyas conductas, a pesar de ser ilegales, no eran consideradas como delictivas por la sociedad en general.²⁶²

Previamente a la definición del concepto comúnmente aceptado de delitos de cuello blanco CESARE LOMBROSO²⁶³, pionero del estudio científico de la delincuencia, opinaba que el dirigente político que deseara prevenir el delito, debía preocuparse tanto de los peligros de la riqueza como de los de la pobreza, motivando sus argumentos en que el poder político se conseguía por medio del dinero, y, no como antaño, a punta de espada. Destaca que la guerra que se desarrolla es comercial, mediante el uso de ardidés y engaños.

En 1939, EDWIN H. SUTHERLAND²⁶⁴ acuña por primera vez el término delito de cuello blanco, durante el discurso presidencial de Navidad ante la Sociedad Sociológica Estadounidense²⁶⁵. Expone que las características de los delincuentes de cuello blanco, situados en los estratos más altos de la sociedad y con posiciones de poder en los mismos, contradecían los estudios o creencias asumidas hasta el momento que entendían que la conducta delictiva se basaba en factores tales como la pobreza, los hogares rotos y los desórdenes psiquiátricos. Afirma el autor: “*La delincuencia de cuello blanco se halla en todas las ocupaciones*”, resaltando que el objetivo de las leyes eran los peces pequeños.

²⁶¹ Durkheim (2001): a lo largo del libro, el autor nos habla del carácter antisocial de algunos miembros de la comunidad, de las desviaciones anormales. En el libro primero, capítulo II trata sobre las penas y los actos criminales, centrándose en las conductas criminales o, como define el autor, anormales, en su libro tercero. En él trata los delitos de índole económica de manera sucinta; Geis (2006: 2 y 3); Merton, Albero, C. d. T. (2002: 1-10).

²⁶² Sanchís Mir, Garrido Genovés (1987: 20).

²⁶³ Lombroso y Bernaldo de Quirós (Traductor) (1902). Parte primera, Capítulo IX; Geis (2006: 2 y 3).

²⁶⁴ Geis (2006: 3).

²⁶⁵ Geis (2006: 3).

En el año 1949, Sutherland publica su libro *White Collar Crime*, concentrándose de manera especial en los delitos corporativos frente a la infracción individual de la ley.²⁶⁶

A este respecto, las empresas buscan conseguir el poder económico, mediante la obtención de beneficios económicos al menor coste posible²⁶⁷, en muy corto espacio de tiempo, pretendiendo su expansión, el dominio del mercado y establecimiento económico fruto de todo lo anterior. Ello implica que las mismas subordinan la ley a sus intereses corporativos.

Para explicar porqué las empresas y sus directivos realizan hechos tipificados para el beneficio corporativo, observamos la existencia de una normativa que recompensa la obtención de beneficios anteponiéndolos a la legalidad, un aislamiento social de los directivos, los cuales se relacionan *inter pares* y la implantación de un sentimiento de no responsabilidad cara a la sociedad en general.²⁶⁸ Asimismo, la separación entre accionistas y directivos es destacada como un factor propiciador de conductas criminógenas, en aplicación de una división de responsabilidades.²⁶⁹

Los efectos de la concentración del poder en manos de entidades de este calado las convierten en entidades autónomas en cuanto a su funcionamiento, dominando incluso al poder político. Lo cual permite en cierta medida que no les afecten los controles externos²⁷⁰. Al ostentar un poder económico en crecimiento manipulan la opinión pública controlando los medios de comunicación e influyen en la política mediante un control económico en sus más diversas modalidades, ya sean legales o al margen de la ley.

En los años 70 del siglo pasado, el equipo de Yale, dirigido por el profesor STANTON WHEELER,²⁷¹ contradice la opinión de Sutherland, en cuanto éste había atribuido la delincuencia de cuello blanco a una élite social, defendiendo que los delincuentes de cuello blanco “*eran fundamentalmente estadounidenses de la clase media*”.

Como en cualquier conducta delictiva, en la actuación de los delincuentes de cuello blanco se valoran los costes de oportunidad de la renta evadida, las probabilidades de ser detectados y sancionados y la mayor o menor aversión al

²⁶⁶ Martín Barbero (2004: 25-26).

²⁶⁷ Sanchís Mir y Garrido Genovés (1987: 58).

²⁶⁸ Sanchís Mir y Garrido Genovés (1987: 61).

²⁶⁹ Sanchís Mir y Garrido Genovés (1987: 61 y 62).

²⁷⁰ Sanchís Mir y Garrido Genovés (1987: 63 y 64).

²⁷¹ Geis (2006: 6 – 8).

riesgo. La llevan a cabo para lograr algo que desean²⁷². El contar con una determinada posición y con poder les añade la ventaja de infringir la ley de modos más sutiles y refinados que los disponibles para el resto de la ciudadanía²⁷³. Los políticos, al tener o creer tener influencia para lograr la realización de cuestiones respecto de personas y organizaciones que de otro modo no podrían lograrse, pueden verse involucrados en supuestos de soborno y extorsión.²⁷⁴

MERTON²⁷⁵ incorpora a su formulación de la anomia, en forma de expectativa socialmente inducida, la idea popular de que la motivación de aquellos que cometen delitos de cuello blanco, siendo personas aparentemente acomodadas, es la avaricia. La avaricia propicia deseos ilimitados que pueden llegar a ser insaciables.

El juez HERBERT EDELHERTZ toma como base las teorías de SUTHERLAND y define el delito atendiendo a su naturaleza, a su contexto de aparición, dejando aparte las características personales del delincuente. Lo califica como “*Un acto o serie de actos ilegales cometidos por medios no físicos y por engaño y ocultación, para obtener dinero o propiedades, para evitar el pago o pérdida de dinero o propiedades, para sacar provecho en los negocios o ventajas personales*”.²⁷⁶ Esta definición elimina la variable estatus social y se amplía el concepto hasta cualquier tipo de fraude.

BRAITHWAITE basa su definición en el aspecto del poder. Explica la delincuencia de cuello blanco sustentándose en la teoría de que la posesión de poder corrompe y genera los delitos. El hecho de ocupar una posición de poder en sus quehaceres habituales permitiría a este delincuente el gozar de oportunidades ilegítimas para la obtención de beneficios, los cuales no están al alcance de otras personas.²⁷⁷

Esta definición nos introduce también en una serie de elementos a tener en cuenta en la figura del delincuente de cuello blanco, tales como el poder para cometer delitos, para evitar ser sancionado, para amoldar las leyes a sus intereses, influir en la opinión pública y engañar a las víctimas.²⁷⁸

²⁷² Sanchís Mir y Garrido Genovés (1987: 57 a 61).

²⁷³ Sanchís Mir y Garrido Genovés (1987: 107 a 117).

²⁷⁴ Sanchís Mir y Garrido Genovés (1987: 121 y 122)

²⁷⁵ Geis (2006: 11 y 12)

²⁷⁶ Sanchís Mir y Garrido Genovés (1987: 72)

²⁷⁷ Sanchís Mir y Garrido Genovés (1987: 24)

²⁷⁸ Sanchís Mir y Garrido Genovés (1987: capítulo VIII).

Otro aspecto importante en la definición es el ocupacional, ya que amplía el espectro de potenciales delincuentes en función del desempeño legítimo de una ocupación y no solamente por su pertenencia a la clase social alta²⁷⁹.

ARISTÓTELES escribió: “*Los mayores delitos están causados por el exceso y no por la necesidad*”²⁸⁰.

Según GILBERT GEIS: “*El delito de cuello blanco es cometido con mucha más frecuencia por aquellos que viven muy bien, pero no obstante se ven obligados a acaparar una cuota aún mayor de riqueza*”²⁸¹.

Un estudio de investigadores de la Universidad de Oviedo²⁸² observa dos tipos de conductas dentro del fraude fiscal: la ocultación de rentas para pagar menos impuestos y la ocultación de información para acceder fraudulentamente al disfrute de determinados bienes y servicios públicos. Concluye dicho estudio que la aceptación del fraude es mayor entre jóvenes, habitantes de poblaciones entre 2.000 y 50.000 personas y votantes de partidos de índole regionalista y con pocas posibilidades de gobernar. Lo cual no implica que el fraude en sus diversas variantes sea llevado a cabo por estos sujetos.

Diversos trabajos, basados en la serie de datos facilitada por el Centro de Investigaciones Sociológicas, denominada *Evolución de las opiniones sobre cumplimiento fiscal*, revelan que existe un convencimiento instaurado de que ciertos colectivos, como empresarios, profesionales liberales y trabajadores autónomos defraudan habitual y sistemáticamente a la Hacienda Pública.²⁸³

Una firma de abogados elaboró un primer estudio denominado “El perfil del defraudador”²⁸⁴. En él se estudian los casos de fraude a nivel general de los que han tenido conocimiento en el ámbito de sus actividades profesionales con diferentes empresas a lo largo del mundo.

Empieza fijando los factores fundamentales del fraude, desde la figura denominada “el triángulo del fraude”²⁸⁵. Los elementos que lo componen serían la oportunidad, la motivación y la racionalización. Resalta como factores mayoritarios para la perpetración del delito la avaricia²⁸⁶ y la oportunidad, así como la falta o la

²⁷⁹ Sanchís Mir y Garrido Genovés (1987: 25).

²⁸⁰ Geis (2006: 12).

²⁸¹ Geis (2006: 13).

²⁸² Prieto Rodríguez et al. (2006: 107-128).

²⁸³ Onrubia (2012).

²⁸⁴ KPMG (2007).

²⁸⁵ O dicho en otras palabras, los 3 elementos de cualquier delito: el móvil, los medios y la oportunidad.

²⁸⁶ Esta característica en concreto coincide también con Sanchís Mir y Garrido Genovés (1987: 121 y 122).

debilidad de controles internos que propiciaron que estas personas llevaran a cabo sus actos delictivos.

Como factores que propician la disminución de estas conductas incluye, dentro de la prevención, una valoración de los riesgos del fraude y de conductas irregulares, unas normas claras de conducta y una estrategia efectiva de prevención del fraude y de las conductas poco ortodoxas. En el ámbito de la detección destaca el uso de herramientas de análisis proactivo de datos, para la detección de conductas propensas a la comisión de fraudes. En el campo de la respuesta al fraude, destaca un sistema disciplinario detallado y la divulgación pública de los casos de fraude y de las conductas irregulares. En este punto, propone unas medidas correctivas, tales como la ya comentada divulgación pública, la reparación de los perjuicios ocasionados, el análisis del delito para poder luchar contra él, la toma de acciones disciplinarias respecto de los autores materiales así como del resto de responsables y la comunicación a todos los miembros de la organización de la ejecución de respuestas adecuadas.

Respecto a las fuentes de detección de los fraudes, destacan en primer lugar las denuncias anónimas²⁸⁷, seguidas por las revisiones realizadas por la dirección de las empresas.

Esta firma elabora posteriormente otro estudio²⁸⁸. En el mismo se destaca que tanto el fraude con el defraudador “*están en constante cambio*”²⁸⁹. Asimismo, se añade que los defraudadores utilizan cada vez más la tecnología para la comisión de sus actos, independientemente del lugar de origen, atribuyéndolo a un factor generacional. Destaca el informe en este punto que por una parte la tecnología se utiliza para la comisión del fraude, pudiendo ser esta misma tecnología la que se utilice para la detección del mismo mediante la aplicación del análisis y la minería de datos.

Por otra parte, en el ámbito de la oportunidad para delinquir, ya reflejado en el informe de 2007, añade que una de las modalidades de fraude²⁹⁰ ya no se efectúa por una sola persona, sino que recurre a otras, las cuales, por sus conocimientos del sistema y de las operativas, colaboran en la comisión del delito. Incide de nuevo en la avaricia como principal motivo para la comisión del fraude y complementa dicho motivo con la simple voluntad de hacerlo como motivación no económica.

²⁸⁷ Por estar los denunciante en contacto directo con los hechos reales.

²⁸⁸ KPMG (2014).

²⁸⁹ KPMG (2014: 2).

²⁹⁰ Ya sean robos de material, incluir facturas falsas para cobrarlas el defraudador en vez del proveedor, elevar injustificadamente el importe de las facturas, ...

Como justificación de sus actos por parte de los defraudadores destaca la sensación de superioridad, de estar por encima de las normas. Para la erradicación del problema propone un cambio legislativo seguido de otro de hábitos. Reitera que la conducta defraudadora se lleva a cabo ante la debilidad de controles internos y aporta la novedad de que las características personales son las que la propician.

En el ámbito de las tecnologías de la información y la comunicación comentan: “*Es de prever que la tecnología móvil no solo cambie la forma de cometer fraude, sino también el modo de blanquear capitales*”.²⁹¹

Resalta que los factores culturales son importantes a la hora de observar una mayor permisividad al respecto de estos delitos de cuello blanco.

Incide que en el ámbito cultural, destaca la comisión de fraude en reiteradas ocasiones.

Este informe incorpora un apartado dedicado a España. Destaca que las personas que tienen la oportunidad para cometer el fraude y, al mismo tiempo, el poder para la toma de decisiones, son las que habitualmente llevan a cabo esta conducta. Se “*aprovechan las deficiencias de los controles internos y la escasa disuasión del fraude*”²⁹², siendo el sector público uno de los afectados. Destaca estos dos factores como cuestiones económicas y culturales que propician la conducta defraudatoria.

Por una parte, a los defraudadores se les trata con excesiva blandura por los sistemas legal y judicial, con unas sanciones la mayor de las veces consistentes en multas, de escasa cuantía teniendo en cuenta los frutos de la acción delictiva, y las menos en cárcel. La mayoría de las veces estos delitos quedan impunes, al utilizar los defraudadores todos los medios a su alcance para ocultar los hechos a la opinión pública o bien modelar a su antojo a esta última. Cabe resaltar que las sanciones y persecuciones se incrementan en épocas de crisis o recesión económica, al descender en la sociedad la reputación de los defraudadores.²⁹³

Por otra, un sujeto realiza una conducta tipificada como delito. Con el paso del tiempo, y viendo que no es descubierto, ejecuta otra conducta delictiva reiterada. Y se define así un *modus operandi*, el cual nos lleva a observar conductas delictivas realizadas con un descaro tal que incluso las personas perpetradoras de estos delitos consideran dichas conductas como una forma de vida, como algo normal, integrándose en el sustrato cultural de la sociedad.²⁹⁴

²⁹¹ KPMG (2014: 17).

²⁹² KPMG(2014: 26).

²⁹³ Sanchís Mir y Garrido Genovés (1987: 117)

²⁹⁴ Octavio de Toledo y Ubieto (Director) (2009: 24-25); Zúñiga Rodríguez et al. (2012: 37, 39, 42).

3. La defraudación fiscal: magnitud y casuística

Hemos atendido en el primer apartado de este estudio a analizar cuándo, desde cuándo y hasta qué punto la defraudación tributaria se ha criminalizado en nuestro ordenamiento; es hora ya de aproximarnos a la realidad criminológica que se esconde tras las prácticas defraudatorias en el ámbito tributario.

Para ello, analizaremos indicadores y evidencias sobre el fraude fiscal en nuestro país; estudiaremos el *modus operandi* de las defraudaciones; y nos aproximaremos al fraude sancionado a través del análisis de resoluciones jurisprudenciales que condenan por estos delitos.

3.1. Indicadores y evidencias sobre el fraude fiscal en la actualidad

La delincuencia fiscal, en la cual se encuentra el delito definido en los artículos 305 y 305 bis del Código Penal de 1995, tiene unas características concretas que la definen.²⁹⁵

Se necesitan para su perpetración unos conocimientos y habilidades especiales. La intervención de asesoramiento especializado es necesaria para generar una apariencia de legalidad a unos hechos que justamente pretenden incurrir en un ilícito penal en base a su finalidad. También es necesario dicho asesoramiento en la creación de trabas que impidan o dificulten la persecución del delito o de sus pruebas.

Se produce mayoritariamente por medio del desempeño de una actividad empresarial, con amparo en la mecánica propia de los impuestos. Sirva como ejemplo el IVA, impuesto que comprende más de la mitad de los procesos judiciales iniciados por delito fiscal y en el cual se concentran la mayor y más destacada parte de las tramas organizadas de defraudación.

Y conviene destacar como última característica, el importante daño material ocasionado por el fraude fiscal, daño que en el caso de no producirse, propiciaría la aplicación efectiva de casi todos los recursos necesarios para el mantenimiento del Estado del Bienestar.

²⁹⁵ ODF, (2006: 7 y 8).

3.1.1. Actores

Si hemos de comprender adecuadamente la delincuencia fiscal, es preciso tener en cuenta el papel que juegan en su realidad diversos actores: medios de comunicación, Administración de Justicia, Agencia Estatal de Administración Tributaria, Fuerzas y Cuerpos de Seguridad, bancos, entidades financieras, profesionales fiscales y tributarios, y finalmente los defraudadores.

Obviamente no puede realizarse aquí un análisis detallado y en profundidad de todos ellos; pero conviene adelantar algunas consideraciones críticas que nos permitan avanzar en nuestro análisis.

3.1.1.1. Medios de comunicación

En el sistema jurídico español, la Audiencia Pública se define como un elemento fundamental para la aplicación de Justicia, ya que la sociedad debe conocer las consecuencias que lleva acarreada la trasgresión de la ley, así como el reconocimiento público de la inocencia de imputados en alguna causa.

Los medios de comunicación, en su faceta de servicio público, deben difundir los servicios de la Justicia, al igual que esta realiza su servicio a la sociedad impartiendo Justicia²⁹⁶.

Una cuestión que genera problemas a la hora de trasladar la información por parte de jueces y periodistas a los receptores de la misma, el público en general, es el hecho de estar obligados a resumir los contenidos para su pronta asimilación. Este resumen llega a convertirse en una fuente de deformación del contenido, al no tener a su alcance el receptor del mensaje todos los elementos necesarios para formar una opinión crítica sobre la cuestión que se trate.²⁹⁷

El papel de los medios de comunicación, tanto en este como en otros delitos, debe servir, desde el punto de vista de las políticas públicas criminales, para transmitir la efectividad de las Instituciones Públicas respecto a la administración de las leyes o bien para realizar una crítica constructiva sobre su funcionamiento irregular o ineficaz. Deberían realizarse reportajes de investigación para evitar los resúmenes que pueden llevar a la propagación de juicios paralelos, exponiendo simplemente los hechos probados y sin entrar en juicios de valor al respecto.

Los medios de comunicación tienen un papel ambiguo en esta obra. Como medios que son deben cumplir con el principio de difusión y deberían integrar un carácter didáctico en dicha difusión.

²⁹⁶Zúñiga Rodríguez et al. (2012: 42-43).

²⁹⁷Del Val Velilla (1999).

No obstante, la mayoría de los medios, por su pertenencia a grupos empresariales definidos, sesgan sus contenidos en base a los intereses de la casa matriz, produciendo con ello una manipulación mediante la creación de juicios paralelos.²⁹⁸

Eso en la mayoría de los medios. Destacar que también existen otros medios o personas integrantes del gremio periodístico que realizan sus labores en la más estricta profesionalidad, sin aplicar la máxima de “no permitas que la realidad te estropee un buen artículo”.

3.1.1.2. Administración de Justicia

El autor considera que la Administración de Justicia podría cumplir perfectamente su labor si desde el poder ejecutivo y legislativo se la adaptara a los tiempos y procedimientos actuales, al igual que si la dotara de medios humanos y técnicos adecuados y suficientes. Otro de los problemas a los que se enfrenta es la excesiva judicialización de los asuntos cotidianos. Actualmente, su actuación da al traste con el carácter ejemplarizante de la pena al dilatar en el tiempo el proceso penal. Sería interesante y pertinente que se aplicaran planes de formación encaminados a la profundización en conocimientos fiscales y tributarios. El objetivo de estos planes sería que los receptores tuvieran una base sólida para comprender las cuestiones técnico-tributarias referidas al fraude fiscal, que tienen que tratar por su calidad de jueces y magistrados. Asimismo, sería conveniente que los criminólogos adquiriesen protagonismo a la hora de conformar los expedientes judiciales, beneficiándose la Administración de Justicia de su formación ecléctica y multidisciplinar.

3.1.1.3. Agencia Estatal de Administración Tributaria

La AEAT tiene encomendada la misión de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, incluyendo la gestión, encomendada por Ley o por Convenio, de los recursos de otras Administraciones nacionales o de la Unión Europea.

Su principal objetivo es fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los ciudadanos.

Sus líneas de actuación se basan en la información y asistencia al contribuyente por una parte (política preventiva) y la realización de actuaciones de control para detectar y regularizar incumplimientos tributarios (política represiva). Entre otras, sus actuaciones se centran en la colaboración en la persecución de

²⁹⁸ Sanchís Mir y Garrido Genovés (1987: 63 y 64).

determinados delitos, entre los que destacan los delitos contra la Hacienda Pública y los delitos de contrabando.²⁹⁹

Precisamente por todo ello, la AEAT debería integrar en su plantilla a licenciados en Criminología, o dar un mayor protagonismo a los Criminólogos que ya prestan su servicio en esta organización, para una mejor comprensión de los procesos penales en los que sus actuaciones de comprobación e inspección les incluyen, a causa del descubrimiento de delitos contra la Hacienda Pública y delitos de contrabando.

3.1.1.4. Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado

Dependiente de la Dirección General de la Policía tenemos la Unidad Central de Delincuencia Económica y Fiscal, la cual se encarga de la investigación y persecución de las actividades delictivas, de ámbito nacional e internacional, en materia de delincuencia económica y fiscal, así como la coordinación operativa y el apoyo técnico a las respectivas Unidades territoriales.³⁰⁰

Dependiente de la Guardia Civil, existe el Servicio Fiscal, cuya misión comprende la prevención y persecución del contrabando, fraudes y demás ilícitos de carácter fiscal, en todo el territorio nacional, el velar por el cumplimiento de la legislación vigente en la materia e investigar toda clase de infracciones de naturaleza fiscal, en colaboración con las Autoridades Judiciales, Administrativas y otros organismos competentes. Asimismo se encarga de la elaboración de la estadística de intervenciones realizadas por la Guardia Civil, en materia de drogas, fraude y contrabando. Y, por último, se encarga del enlace material, cooperación y colaboración operativa en materia fiscal con servicios afines nacionales y extranjeros.³⁰¹

Ambos cuerpos son un elemento esencial, junto a la AEAT, para el descubrimiento de este tipo de delitos. Como toda administración, tienen carencia de medios humanos y técnicos, a pesar de lo cual no dejan de realizar un trabajo excelente.

3.1.1.5. Bancos, entidades financieras, profesionales fiscales y tributarios

Los bancos y entidades financieras han ofrecido en el pasado productos financieros de dudosa calificación legal para clientes cuyo dinero tiene un dudoso

²⁹⁹ AEAT (10).

³⁰⁰ Policía nacional (2015)

³⁰¹ Guardia civil (2013)

origen.³⁰² Sirvan como ejemplo los seguros de prima única por una parte o la gestión de capitales en sucursales radicadas en paraísos fiscales.³⁰³

Determinados profesionales fiscales y tributarios, mediante la contabilidad creativa y la ingeniería fiscal ubican el capital en un posible limbo legal por unas interpretaciones extensivas de las normas penales y tributarias.³⁰⁴

3.1.1.6. Defraudador, defraudadores

Movidos por el ánimo de lucro, por la avaricia y la codicia, algunos sujetos se embarcan en esta empresa, que no exige especial conocimiento de la legislación penal, fiscal o tributaria. Tienen los medios necesarios (dinero) para comprar los conocimientos aplicados para eludir y evadir, forzando al límite la interpretación de las normas, que les permitan teñir con una apariencia de legalidad sus ingresos y negocios.

³⁰² Peláez Martos (2009b: 27 a 32); Morillas Cueva y Del Rosal Blasco (2011: 650).

³⁰³ Jorquera García (2006: 8); García Novoa (2008: 35-37); Blanco Cordero (2015: 66-69).

³⁰⁴ Peláez Martos (2009b: 27 a 32); Álvarez Pastor y Eguidazu Palacios (2007: 23, 111-112, 159-161, 268-269); Blanco Cordero (2012: 374-375); Garreta Such (2002: 15-16); Colina Ramírez (2010: 186-188); Aparicio Pérez (1997: 73-78); Abogacía General del Estado (2008: 481); Morillas Cueva, Rosal Blasco (2011: 650).

3.1.2. Hechos

El delito fiscal define la conducta general de defraudar “*eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma*”³⁰⁵. Como señalo, es una definición de índole general, al englobar en dicha conducta a todos los impuestos, ya sean de carácter estatal, autonómico, local o comunitario.

Para indicar que existen múltiples conductas que pueden ser conducentes a la perpetración de la conducta delictiva, ejecutadas de manera individual o coincidente en varias de sus manifestaciones, expongo a continuación un catálogo de conductas delictivas que se producen en diversos tributos de variados ámbitos de competencia.³⁰⁶ Para una mayor comprensión de las figuras, se enmarca cada una en el ámbito del impuesto correspondiente; aunque conviene advertir que distintos tributos pueden presentar defraudaciones semejantes, lo que puede dar lugar en un momento dado a la exposición de figuras coincidentes en dos o más impuestos.

Conviene por otra parte destacar que para la conformación del delito fiscal concurren generalmente varios de los supuestos detallados para cada uno de los impuestos.

Estas conductas son denunciadas y perseguidas, aunque desde luego no en todos los casos; ni siempre con éxito. Al respecto de las denuncias presentadas por delito fiscal, el porcentaje de expedientes finalizados con sentencia firme asciende al 22,5% de las mismas; de entre estos hechos sentenciados, los impuestos objeto de delito fiscal se distribuyen de acuerdo a los siguientes porcentajes³⁰⁷, en base a las actuaciones realizadas:

Tabla 5. Delito fiscal descubierto - finalizado

| | IS | IVA | IRPF | ADUANAS ³⁰⁸ | OTROS | TOTAL |
|-------------|-------|-------|-------|------------------------|-------|--------|
| DENUNCIADAS | 21,53 | 61,75 | 9,22 | 7,33 | 0,17 | 100,00 |
| FINALIZADAS | 27,08 | 46,60 | 18,02 | 8,11 | 0,19 | 100,00 |

Datos en porcentajes – Elaboración propia a partir de Memorias AEAT 1988 a 2013

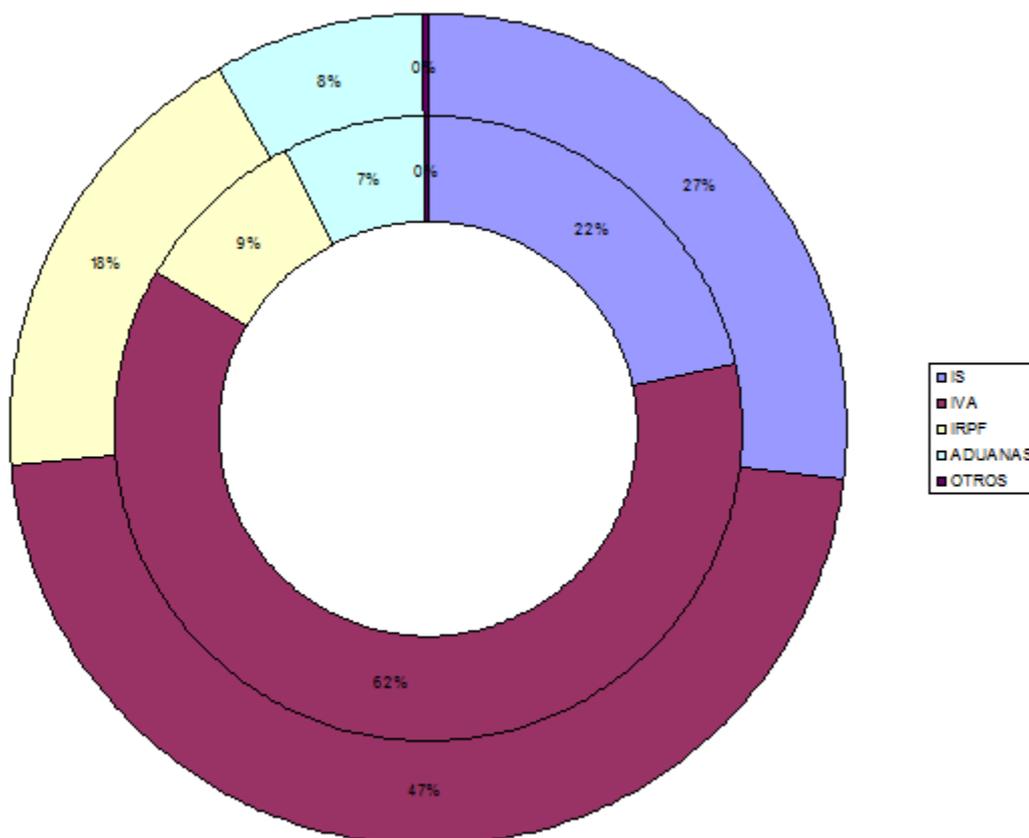
³⁰⁵ Artículo 305.1 CP.

³⁰⁶ Varios autores. (2009: 711 a 740); Peláez Martos (2009b: 193 a 198); ODF, capítulo VII, págs. 73 a 95.

³⁰⁷ Los datos aquí indicados son aproximados, debido a los diferentes criterios de valoración que se han ido desarrollando en el transcurso de los años en las memorias de la AEAT.

³⁰⁸ El apartado Aduanas comprende los impuestos propios de la importación y exportación de bienes al igual que los Impuestos Especiales.

Ilustración 1. Delito fiscal descubierto - finalizado



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de Memorias AEAT

Anillo interior: denuncias presentadas por delito fiscal en porcentajes (periodo 1988-2015)

Anillo exterior: expedientes finalizados por delito fiscal (22,5% de las denuncias) en porcentajes.

Las modalidades defraudatorias son muy diversas; conviene hacer siquiera un somero recorrido por las principales para dar cuenta de la magnitud y casuística del fenómeno defraudatorio. Analizaremos seguidamente, pues, conductas defraudatorias referidas a diversos tributos, sin perjuicio de abordar en el apartado siguiente la cuestión de las tramas defraudatorias.

3.1.2.1. Fraude en el Impuesto sobre Sociedades.

Al igual que en otros delitos de índole fiscal, en la defraudación de las cuotas correspondientes al Impuesto sobre Sociedades la principal característica es la intervención de entidades jurídicas, mayoritariamente con personalidad jurídica propia.³⁰⁹

En el ámbito del impuesto, podemos encontrar diversas modalidades defraudatorias, sin menospreciar desde luego el recurso a la subcapitalización (no

³⁰⁹ Varios autores (2009: 711 a 740); Peláez Martos (2009b: 193 a 198).

aplicación de la norma de subcapitalización³¹⁰ que pretende la deducción del gasto generado en concepto de intereses que realmente corresponde a la retribución del capital propio³¹¹):

1) Régimen especial de fusiones y escisiones de sociedades.

La fusión y la escisión de sociedades conlleva, atendiendo a la legítima aplicación de la norma³¹², una serie de beneficios fiscales. Los supuestos de fraude que podemos observar son los siguientes:

- Escisión de la sociedad para evitar la tributación de una plusvalía: se trata de una evasión fiscal, al querer evitar el pago de una plusvalía generada por la venta de inmuebles provocando una escisión de la sociedad. Nos encontramos ante un supuesto de sucesión universal.³¹³
- Fusión de una sociedad inactiva con terrenos en su activo: una sociedad es absorbida por fusión, pasando todo su patrimonio, no implicado en ninguna actividad económica ni empresarial, a la entidad absorbente.³¹⁴
- Escisión parcial para transmitir un terreno para campo de golf sin que la transmitente ejerciera previamente dicha actividad: se produce el fraude al no existir ninguna actividad en un terreno en el cual está proyectada la construcción de un campo de golf y otras instalaciones complementarias.³¹⁵
- Escisión con venta posterior de las acciones a entidades inmobiliarias: al no producirse ninguno de los supuestos definidos en la norma, reestructuración o racionalización de actividades que conlleve mayor eficacia en la gestión o en el funcionamiento de la actividad desarrollada, se comete la conducta contraria a ley.³¹⁶
- Escisión parcial con adjudicación de fincas destinadas a la actividad urbanística: la sociedad escindida no recibe una parte de la actividad sino una aportación dineraria en forma de conjunto de elementos patrimoniales.³¹⁷
- Escisión parcial. Arrendamiento de inmuebles como rama de actividad: no es de aplicación el régimen especial sobre operaciones de fusión o escisión al

³¹⁰ Artículo 20 TRLIS, modificado por artículo 16, Ley 27/2014, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

³¹¹ A modo de ejemplo, recomiendo la lectura de la consulta tributaria DGT 20/04/2006.

³¹² Capítulo VIII, Título VII, TRLIS, modificado por capítulo VII, Ley 27/2014, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

³¹³ Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) 28/02/2008.

³¹⁴ TEAC 31/05/2007.

³¹⁵ TEAC 17/05/2007.

³¹⁶ TEAC 11/10/2006.

³¹⁷ TSJ Castilla y León 15/09/2006.

no cumplirse el requisito de que parte del patrimonio segregado forme parte de la actividad económica de la empresa.³¹⁸

2) Reinversión de beneficios extraordinarios.

La ley³¹⁹ regulaba hasta 2014 un régimen especial, de aplicación a la reinversión de los beneficios extraordinarios generados por determinados elementos patrimoniales de inmovilizado. Nos encontramos ante un diferimiento de la tributación exigible a estos beneficios, la cual tendrá que ser satisfecha por el obligado tributario en ejercicios posteriores a la enajenación del elemento de inmovilizado.

Casuística fraudulenta:

- Reinversión en participaciones sociales de otra entidad: debemos atender a la actividad de la empresa. En el caso de realizar una actividad inmobiliaria, los elementos inmuebles objeto de enajenación no forman parte del inmovilizado, salvo prueba en contrario, sino que tienen la calificación de existencias.³²⁰
- Indebida calificación de los bienes como inmovilizado: como en el caso anterior, los bienes tenían la consideración de existencias. Además, la reinversión en bienes propios no procede.³²¹
- Escisión de sociedad sin actividad: a pesar de haberse reconocido como inmovilizado, los inmuebles de una empresa sin actividad reciben la calificación de existencias, no aplicándose en este caso los beneficios contemplados en la norma.³²²
- Enajenación de inmuebles adjudicados en pago de deudas: por su consideración de pago de deudas, no procede aplicar el régimen especial de fusiones o escisiones.³²³
- Transmisión de fincas afectas a la actividad de promoción inmobiliaria: “la calificación de un inmueble depende de su destino económico, debiendo este ser la afectación de forma duradera a la actividad de la entidad”³²⁴.

³¹⁸ TEAC 27/06/2006.

³¹⁹ Artículo 15 TRLIS. La posibilidad de reinversión de beneficios extraordinarios ha sido suprimida por la Ley 27/2014, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

³²⁰ DGT 03/12/2007.

³²¹ TEAC 04/05/2007.

³²² RTEAC 14/06/2007.

³²³ RTEAC 15/03/2007.

³²⁴ DGT 03/12/2007.

- Transmisión de inmuebles a través de operaciones con valores: la normativa³²⁵ pretende la tributación correcta de la transmisión de inmuebles, sin que se pueda proceder, en función del tipo impositivo aplicable, el encubrimiento de dicha transmisión mediante transmisión de valores de mercado. Sirva como ejemplo la comisión del fraude mediante la *utilización de ventas de valores de entidades en su activo*: a nivel general, la transmisión de acciones o participaciones sociales no tributa en el IVA. Encontramos dos supuestos de excepción en el artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores³²⁶, los cuales se refieren a la tributación de transmisiones patrimoniales onerosas.

3) Otras modalidades.

- Inclusión en la declaración de gastos no deducibles: la norma³²⁷ define los gastos que no son fiscalmente deducibles, a pesar de que, en base a la normativa contable, se incluyan como gastos.
- Deducción de gastos particulares de administradores y socios.
- Trasposos de inmovilizado a existencias: legalmente se puede dar este caso cuando el bien no haya sido objeto de explotación y se destine a la venta.³²⁸
- Incorrecta imputación temporal de las permutas: nos encontramos ante un caso de permuta³²⁹ (intercambio de bienes). Se permutan unos solares a cambio de bienes inmuebles. La imputación “*deberá realizarse cuando los inmuebles estén en condiciones para su entrega material.*”³³⁰

3.1.2.2. Fraude en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

La casuística defraudatoria es aquí profusa. Intentaremos una sistematización de la misma.

³²⁵ Artículo 108 Ley 24/1988, de 28 de julio, de Mercado de Valores, última actualización, publicada el 28/12/2012, en vigor a partir del 28/12/2012; artículo octavo Ley 36/2006, de 29 de diciembre, de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal.

³²⁶ Artículo 108.2, Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores última actualización, publicada el 28/12/2012, en vigor a partir del 28/12/2012; artículo octavo Ley 36/2006, de 29 de diciembre, de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal. “...*las transmisiones de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial realizadas en el mercado secundario, que tributarán en el impuesto al que estén sujetas como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, cuando mediante tales transmisiones de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores...*”.

³²⁷ Artículo 14.1 TRLIS, modificado por artículo 15 Ley 27/2014, de 27 de diciembre, del IS.

³²⁸ RTEAC 14/02/2008.

³²⁹ Artículos 1538 a 1541, Código Civil.

³³⁰ RTEAC 25/06/2004.

1) Sujeción al impuesto

Debe tenerse en cuenta que la ley tributaria sujeta a este impuesto a “[...]las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto”³³¹.

Podemos identificar diversas modalidades defraudatorias asociadas a este extremo, que tienen relación con las diversas situaciones que dan lugar o no a la sujeción:

- Incorrecta consideración como no empresario para pretender la no sujeción.
- Falsos empresarios en el IVA en operaciones de compraventa: el comprador de bienes es una persona, física o jurídica, sometida al Impuesto. Los vendedores son particulares que no realizan la actividad empresarial de venta de inmuebles. En este caso, el impuesto a aplicar sería el de Transmisiones Patrimoniales. Se simula que el vendedor ejerce una actividad empresarial dándose de alta en el censo de actividades y presentado alguna declaración. Una vez producida la venta, se da de baja. Con ello el comprador se deduce el IVA aplicado en la compraventa de manera fraudulenta, ya que, al no ostentar el vendedor la condición real de empresario, la operación debería estar sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, no deducible legalmente por la parte compradora.³³²
- Condición de empresario por la construcción de una vivienda sobre un terreno de su propiedad para venderla: las cuotas soportadas del impuesto serán deducibles antes del quinto año del devengo de las mismas.³³³
- Condición de empresario de una Unión Temporal de Empresas (UTE³³⁴) para la promoción inmobiliaria: las empresas que forman parte de la unión temporal de empresas, la cual no tiene personalidad jurídica, son sujetos pasivos del impuesto.³³⁵
- Condición de empresario de una UTE para la construcción de edificación que después se adjudica a los socios: una UTE formada por dos empresas que se dedica a la promoción de una edificación para su posterior adjudicación por

³³¹ Artículo 84 Ley 37/1992 IVA.

³³² TEAC 07/11/2006.

³³³ DGT 18/06/2007.

³³⁴ UTE: Unión temporal de empresas. Su definición nos viene dada por la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional, en su Título III, artículo séptimo. “Uno. Tendrán la consideración de Unión Temporal de Empresas el sistema de colaboración entre empresarios por tiempo cierto, determinado o indeterminado para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro. / Dos. La Unión Temporal de Empresas no tendrá personalidad jurídica propia.”

³³⁵ CDGT 28/01/2006.

partes a las mismas tiene la consideración de empresario o profesional, estando sujeta y no exenta la adjudicación por considerarse primera entrega y debiendo la UTE repercutir el impuesto a cada empresa partícipe en la misma.³³⁶

- Condición de sujeto pasivo de una sociedad de gananciales: al dedicarse al arrendamiento de un local comercial, se convierte en sujeto pasivo del impuesto.³³⁷
- Condición de sujeto pasivo de la agrupación de interés urbanístico: al reunir la condición de urbanizadores de terreno, son sujetos pasivos. No es imprescindible la posesión de personalidad jurídica.
- Condición de empresario de una mancomunidad de municipios: es sujeto pasivo del IVA al tener la consideración de empresario por ordenar un conjunto de medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades.³³⁸
- Condición de sujeto pasivo de las entidades sin personalidad jurídica: son sujetos pasivos cuando realicen operaciones sujetas en su nombre, no cuando las realicen los copropietarios de manera individual.³³⁹
- Condición de empresario de un comunero que vende su participación en una comunidad de bienes dedicada al arrendamiento: no estaría sujeta al impuesto la venta si el comunero no tiene la condición de empresario.³⁴⁰
- Condición de actividad empresarial de las entregas de terrenos de las entidades públicas: no estarán sujetas al impuesto estas entidades en el caso de entregas a título gratuito en los supuestos contemplados en la norma.³⁴¹
- No declaración de la construcción de vivienda sobre terreno de su propiedad para su posterior transmisión: no se reunirá la condición de empresario o profesional cuando la entrega de bienes o entrega de servicios se realice a título gratuito.³⁴²

³³⁶ Artículo 20.1, 22º LIVA.

³³⁷ RTEAC 25/04/2001.

³³⁸ CDGT 31/07/2006.

³³⁹ SAN 04/07/2005.

³⁴⁰ CDGT 26/07/2006.

³⁴¹ artículo 7.8 LIVA; CDGT 19/01/2006.

³⁴² CGDT 19/06/1996.

- No declaración de arrendamientos de personas físicas: el arrendador tiene la condición de empresario, el inmueble arrendado está afecta a una actividad económica y la venta del mismo está sujeta a IVA.³⁴³

2) Exenciones

Podemos destacar:

- Exención incorrecta de arrendamientos de viviendas.³⁴⁴
- Exención incorrecta de arrendamientos de plaza de garaje: no estará exento cuando no se realice de manera conjunta con un edificio o parte del mismo destinado a vivienda.³⁴⁵
- Exención incorrecta de arrendamientos de edificios que no son viviendas.
- Exención incorrecta de arrendamientos de vivienda y local de negocio simultáneo: el destino simultáneo está sujeto y no exento al impuesto.
- Exención incorrecta de arrendamientos de vivienda y local de negocio simultáneo: no está exento el arrendamiento para uso dual.³⁴⁶
- Exención incorrecta de arrendamiento de locales de negocio: no está exento el arrendamiento de locales destinados a cualquier actividad empresarial o profesional.
- Exención incorrecta de arrendamientos de fachadas: no están exentos los arrendamientos de fachadas de edificios cuando se destinan a uso publicitario.³⁴⁷

³⁴³ Artículo 5 LIVA.

³⁴⁴ Artículo 20.1, 23º LIVA. “La exención no comprenderá:

a) Los arrendamientos de terrenos para estacionamientos de vehículos.

b) Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.

c) Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.

d) Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto.

e) Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

f) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados, con excepción de los realizados de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) anterior.”

³⁴⁵ DGT 04/11/1986.

³⁴⁶ DGT 16/12/1986.

³⁴⁷ DGT 15/09/1986.

- Exención incorrecta de arrendamientos de vivienda para residencia de enfermos: su destino es la actividad propia de la sociedad arrendataria. No se destina efectivamente a vivienda.³⁴⁸
- Exención incorrecta de arrendamientos de viviendas que las empresas ceden a sus trabajadores: el arrendamiento de una vivienda a una sociedad, la cual cede su uso a trabajadores en concepto de retribución parcial o la subarrenda a terceros no está exenta.^{349,350}

3) *Transmisiones universales de patrimonio con continuidad en la actividad empresarial o profesional*

Dentro de las operaciones no sujetas al IVA se encuentra el supuesto de la transmisión del patrimonio total de la empresa o profesional, realizada a favor de un solo adquirente, cuando se produzca una continuación de la actividad empresarial o profesional del transmitente. Los requisitos para la no tributación son la transmisión de la totalidad del patrimonio a un solo adquirente, el cual continúe con el ejercicio de la misma actividad.³⁵¹

Encontramos una rica casuística de supuestos en que se defrauda el impuesto, al no haberse transmitido la totalidad del patrimonio o no existir continuidad real en la actividad:

- Persona física que ejerce dos actividades: dicha persona realiza dos actividades con patrimonios afectos totalmente separados y realiza la transmisión total de los bienes y derechos afectos a una sola de ellas.
- Persona física con dos actividades en localidades diferentes: el mismo caso que el anterior, estando cada actividad en un municipio distinto.³⁵²
- Persona física con dos actividades, una empresarial y otra profesional: con independencia del tipo de actividad, empresarial o profesional, la no sujeción implica la transmisión total del patrimonio afecto del vendedor.
- Transmisión de patrimonio que no incluye el derecho de traspaso: debe realizarse la transmisión de todos los bienes y derechos, así como aquellos bienes sobre los cuales no se aplique el IVA.³⁵³

³⁴⁸ TEAC 15/12/2004.

³⁴⁹ DGT 05/11/1986; DGT 17/11/1986; TEAC 06/02/2002.

³⁵⁰ Con una interpretación contraria: SSTSJ Madrid 19/11/2003 y 26/01/2005.

³⁵¹ Artículo 7 Ley 37/1992.

³⁵² DGT 21/06/1987.

³⁵³ DGT 27/07/2007.

- Transmisión de un hotel que después se arrienda a un tercero: no se continúa la actividad por parte del comprador. La operación estará exenta del IVA y sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas.³⁵⁴
- Transmisión de los bienes por parte de la empresa compradora: el mismo día que una empresa obtiene unos bienes afectos a una actividad económica, los transmite a una tercera. No es deducible el IVA soportado al no haber existido una continuidad real y efectiva.³⁵⁵

4) Autoconsumo

Se consideran operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso el autoconsumo de bienes³⁵⁶, incluyéndose entre las mismas las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

- La transferencia de bienes corporales del patrimonio empresarial o profesional al personal o al consumo particular. La transferencia la efectúa el mismo sujeto pasivo.
- La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales integrantes del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Encontramos distintas posibilidades defraudatorias:

- No declaración del traspaso de bienes al patrimonio de los socios. En actividades de promoción inmobiliaria, se traspasa algún bien inmueble construido por la sociedad al patrimonio particular de los socios o administradores de la persona jurídica.
- No declaración del autoconsumo por cese de la actividad. Al cesar una actividad de promoción inmobiliaria se deben declarar las existencias finales como entrega de bienes de la empresa al socio o administrador.³⁵⁷

5) Permutas por obra

La valoración de una permuta de terrenos a cambio de obra futura se realizará provisionalmente en función del coste de la obra futura a entregar. Este valor se rectificará cuando se proceda a la entrega efectiva de la edificación,

³⁵⁴ RTEAC 27/02/1998.

³⁵⁵ STSJ La Rioja, 08/07/2003.

³⁵⁶ Artículo 9 LIVA.

³⁵⁷ TSJ Castilla La Mancha 31/03/2003.

adecuándolo al coste definitivo de la misma y no en base al valor de mercado en el momento de la entrega.³⁵⁸

Nos encontramos nuevamente ante diversas posibilidades:

- Incorrecto devengo del IVA en las permutas: Como regla general, el IVA se devengará al producirse el intercambio de bienes³⁵⁹. En el caso de pagos o servicios prestados de manera anticipada, el IVA correspondiente se devengará cuando se produzca la entrega a cuenta o servicio prestado.³⁶⁰
- No rectificación de la base provisional del IVA en las permutas: el valor de los elementos de la permuta integrará la base imponible. En el caso de haberlo aplicado provisionalmente, se deberá rectificar tan pronto como se conozca el valor cierto de los bienes objeto de la permuta.³⁶¹ El valor a integrar en la base será el de coste, no el valor de mercado.³⁶²
- Incorrecta tributación en el IVA de transmisión de bienes no afectos a actividades empresariales: Cuando determinados bienes inmuebles no están afectos al patrimonio actividades empresarial o profesional, los mismos no están sujetos al IVA. El IVA soportado en su adquisición no será deducible.³⁶³

6) Subvenciones

La no inclusión de subvenciones en la base imponible alcanza también efecto defraudatorio:

- No inclusión en la base imponible de las subvenciones del Ministerio de Fomento: la subvención no declarada, en el caso de empresas promotoras de Vivienda de Protección Oficial³⁶⁴ y de Viviendas de Promoción Pública³⁶⁵

³⁵⁸ Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, CDGT 07/07/2008.

³⁵⁹ Art 75 LIVA.

³⁶⁰ Art 75.2 LIVA.

³⁶¹ Artículo 80.6 LIVA.

³⁶² Sentencia Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

³⁶³ TJCE, TEAC 28/09/2005, DGT 05/07/2006 – 30/08/2006, 04/07/2007, 05/07/2007, 11/10/2007; arts 95.2.4º, 20.1.25º, 164 LIVA; art. 27.2 Reglamento IVA.

³⁶⁴ Una Vivienda de Protección Oficial (VPO) es aquella que cumple con una serie de requisitos marcados por la Comunidad Autónoma, como pueden ser: Tener hasta 90 metros cuadrados, la prohibición de venderla antes de 10 años y ser la vivienda habitual. Son viviendas financiadas por entidades públicas o privadas por lo que disfrutan de un precio más bajo que la vivienda libre, esto es así para garantizar el acceso a una vivienda digna a todos los colectivos.

³⁶⁵ La compra del suelo, la financiación y la construcción son gestionados por un ente público en la Vivienda de Promoción Pública (VPP). Su principal característica es su reducido precio.

familias numerosas es proporcional a las viviendas entregadas o, en el caso de arrendamiento, a los servicios prestados, formando parte del precio de dichas viviendas.³⁶⁶

7) Repercusión y rectificación de cuotas impositivas

La repercusión³⁶⁷ del IVA deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, al tiempo de expedir y entregar la factura.

La repercusión deberá efectuarse en el momento en el cual se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas, antes de transcurridos 4 años a partir del devengo del impuesto o demás circunstancias referidas en el artículo 80 de la LIVA.

La rectificación³⁶⁸ es el procedimiento para la modificación de las facturas en las cuales procede una modificación de la base imponible de las operaciones documentadas en las mismas.

- Incorrecta repercusión del impuesto.³⁶⁹
- Incorrecta rectificación de las cuotas impositivas Como ejemplo, la repercusión del IVA no ingresado como agente urbanizador en el caso de permuta de solares por obra edificada.³⁷⁰
- Incorrecta tributación en el ITP (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales). Nos encontramos en el supuesto de una transmisión de terreno cuando se ha satisfecho la derrama al agente urbanizador. La operación está sujeta a IVA.³⁷¹ En el caso de declararse en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) se podrá solicitar la devolución por ingresos indebidos motivada por la tributación no procedente en dicho impuesto por estar sujeta al IVA.

8) Tipos impositivos

En las entregas de edificios destinados a viviendas así como un número máximo de dos plazas de garaje, junto con los anexos transmitidos conjuntamente,

³⁶⁶ DGT 31/05/2004.

³⁶⁷ Repercusión, artículo 88 LIVA.

³⁶⁸ Rectificación, artículo 89 LIVA.

³⁶⁹ artículo 89 LIVA, DGT 13/05/2004.

³⁷⁰ DGT 24/11/2004.

³⁷¹ DGT 28/07/2006; artículos 221, 120.3, 32.2 LGT.

se aplica un tipo reducido del 10 por 100³⁷². Los locales de negocio no tendrán la consideración de anexos a las viviendas, aunque se transmitan de manera conjunta con edificios o parte de los mismos destinados a viviendas.

Encontramos diversas posibilidades:

- Incorrecta tributación al 7 por 100 de viviendas: el tipo reducido del 7 por ciento no se aplicará para los locales de negocio aunque se transmitan conjuntamente con edificaciones destinadas a su uso como vivienda.³⁷³
- Incorrecta tributación al 7 por 100 de viviendas en construcción: los edificios en curso de construcción, no existiendo declaración de obra nueva ni división de la propiedad horizontal, no siendo aptos para su utilización inmediata como viviendas, tributarán, en caso de entrega, al tipo general.³⁷⁴
- Incorrecta tributación al 10 por 100 de plazas de garaje y anexos: Los anexos y plazas de garaje se transmitirán conjuntamente con la vivienda y deberán tener la misma ubicación para poder tributar al tipo mínimo del impuesto.³⁷⁵

9) Ejecuciones de obras

A las ejecuciones de obras, realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a las mismas, cumpliendo los requisitos de que el destinatario sea persona física o comunidad de propietarios y destine la vivienda a su uso personal, que las mismas se efectúen pasados dos años desde la construcción o rehabilitación y que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución, o bien, el coste de los mismos no exceda del 20 por 100 de la base imponible de la operación, se les aplicará el tipo impositivo del 7 por 100³⁷⁶.

- Incorrecta tributación al 7 por 100 de ejecuciones de obras para viviendas: los encargos realizados a terceros tributarán al tipo general. La relación debe producirse entre el promotor y el constructor para la aplicación del tipo reducido.³⁷⁷ Cuando el promotor da a la vivienda construida un uso diferente a disfrute propio, el tipo a aplicar es el general.³⁷⁸

³⁷² Artículo 91 LIVA. Este artículo ha sufrido notables modificaciones. Anteriormente, el tipo reducido era del 7%. A partir del 24 de diciembre de 2009 hasta el 15 de julio de 2012 fue del 8%. Desde entonces hasta mayo de 2017 se mantiene en el 10%.

³⁷³ DGT 01/07/1993.

³⁷⁴ DGT 25/07/1996 y 23/06/2000; TEAC 29/05/1996.

³⁷⁵ DGT 22/06/2004, CDGT 30/07/2003 y 22/06/2004.

³⁷⁶ Art. 91 LIVA.

³⁷⁷ DGT 16/07/2004.

³⁷⁸ DGT 16/07/2004.

10) Otros supuestos

Valga con citar, para cerrar este apartado:

- Incorrecta declaración de cuotas que no son deducibles: las cuotas soportadas en la adquisición de bienes destinados a las satisfacciones personales de empresarios o profesionales o de sus familiares no serán deducibles.³⁷⁹
- Incorrecta aplicación de la regularización de los bienes de inversión³⁸⁰
- No expedición de factura en operaciones formalizadas en escritura pública: las operaciones de compraventa de inmuebles deben reflejarse en una factura realizada por los promotores a favor de los adquirentes. La escritura pública otorgada ante notario no constituye un documento justificativo del derecho a la deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido.³⁸¹

3.1.2.3. Fraude en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En la legislación relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) debemos atender a la afección de los inmuebles a actividades económicas cuando produzca rentas empresariales o es objeto de tráfico empresarial. Cuando el bien genere rentas inmobiliarias o sea objeto de una transmisión no empresarial, estaremos ante un inmueble no afecto a una actividad económica.

Por otra parte, conviene tener en cuenta en este impuesto los beneficios fiscales de los cuales se puede beneficiar un inmueble cuando reúne los requisitos para ser considerado vivienda habitual.

Podemos distinguir, también aquí, una rica casuística:

1) Rentas mínimas, presuntas o en especie

La normativa tributaria exige la imputación de unos ingresos, que sin ser reales, se deben incluir en la declaración de las rentas percibidas.

Nos encontramos con las rentas mínimas, que corresponden al contribuyente por razón de su parentesco. Su no declaración integra fraude fiscal:

- No declaración de la renta mínima en adquirentes o arrendatarios con vínculos familiares.³⁸²
- No declaración de la renta mínima en la cesión de bienes o derechos de familiares en actividades empresariales.³⁸³

³⁷⁹ Artículo 95 LIVA.

³⁸⁰ Artículo 107 LIVA.

³⁸¹ TEAC 28/05/2008, 05/03/2003; 10/11/2004; TS 08/11/2004.

³⁸² Artículos 24 y 85 LIRPF.

La renta mínima se aplica a las cesiones de uso o disfrute de bienes, incluyendo arriendos y subarriendos, que el contribuyente efectúa a favor de sus parientes, contemplados hasta el tercer grado inclusive, en el primer caso.

En el segundo, el bien cedido ha de estar afecto a la actividad económica realizada por el contribuyente y las personas beneficiarias sólo pueden ser el cónyuge o hijo menor de edad, requiriéndose la convivencia con el obligado tributario.

Las rentas presuntas o estimadas son aquellas que se deben estimar por el valor de mercado, siempre y cuando su cesión sea a título gratuito del bien, se ceda por precio notoriamente inferior al de mercado o exista algún tipo de vinculación entre el cedente y el aceptante.

También aquí encontramos varios ejemplos:

- Falsa cesión gratuita de bienes: en este caso, el sujeto pasivo deberá demostrar que la cesión de los bienes se ha producido de manera gratuita.³⁸⁴
- No imputación de ingresos en las operaciones vinculadas: Cuando un socio de una persona jurídica, con una participación mínima en la misma del 1 o del 5 por 100, en virtud de los casos, o un consejero, cónyuge, ascendientes o descendientes de los mismos, arrienda un elemento patrimonial a dicha persona jurídica o a otra del mismo grupo de empresas, dicho arriendo deberá realizarse con una valoración al precio normal del mercado, realizándose por los propios obligados tributarios.³⁸⁵
- No declaración de rentas de capital presuntas o estimadas: Deberá efectuarse por el valor normal de mercado el importe de las rentas estimadas, salvo prueba en contrario.³⁸⁶
- No declaración de rentas en especie: “*Las rentas en especie deberán valorarse por su valor normal en el mercado.*”³⁸⁷ Se consideran rentas en especie aquellas que implican “*la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda*”³⁸⁸

2) Rendimientos de capital inmobiliario en el IRPF

³⁸³ Artículo 30.20.3ª LIRPF.

³⁸⁴ Artículo 28.4 LIRPF.

³⁸⁵ Artículo 41 LIRPF; artículo 18 LIS, Ley 27/2014, de 27 de diciembre.

³⁸⁶ Artículos 6.5 y 40.1 LIRPF.

³⁸⁷ Artículo 43.1 LIRPF.

³⁸⁸ Artículo 42.1 LIRPF.

Para que las rentas procedentes del arrendamiento o de la cesión del uso de bienes inmuebles sean calificadas como rentas de actividades económicas deberá destinarse en exclusiva un local para la gestión de la actividad y es necesario que se dedique a realizar esta gestión una persona que esté empleada con un contrato laboral a jornada completa.³⁸⁹

Se requiere, pues, una infraestructura mínima para que la actividad tenga la calificación de empresarial:³⁹⁰

- Arrendamiento de viviendas de turismo rural: para que puedan tener la consideración de rendimientos de actividad empresarial, aparte del alquiler de parte de la vivienda, debería coincidir la prestación de servicios característicos de la industria hotelera.³⁹¹ De no prestarse dichos servicios, los rendimientos obtenidos tendrán la calificación de rendimientos del capital inmobiliario.³⁹²
- Exclusividad del destino del local: el local en el cual se lleve a cabo la gestión de la actividad deberá estar afecto a la misma, no pudiendo destinarse a fines particulares.³⁹³
- Actividad desarrollada en una oficina compartida: cuando la empresa, sea persona física o jurídica, no cuenta con un local destinado en exclusiva para gestionar la actividad, al no cumplir con uno de los requisitos necesarios, no podrá declarar los rendimientos como procedentes de una actividad empresarial.³⁹⁴
- El administrador no es trabajador laboral. Prevalece la postura de la Dirección General de Tributos que entiende que el administrador de una persona jurídica, a pesar de cotizar en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, puede reunir el requisito contemplado en la norma para tener la consideración de rendimientos de una actividad económica cuando exista un contrato laboral, a jornada completa, de éste con la empresa y que los emolumentos que reciba sean distintos de los que genera su condición de miembro del Consejo de Administración de la sociedad.³⁹⁵

3) Rendimientos netos del capital inmobiliario

³⁸⁹ Artículo 27.2 LIRPF.

³⁹⁰ CDGT 22/12/1995.

³⁹¹ CDGT 29/06/2006.

³⁹² Artículo 27.2 Ley 35/2006.

³⁹³ CDGT 22/12/1995 y 09/03/2001.

³⁹⁴ CDGT 27/07/1996.

³⁹⁵ DGT 30/100/2001 y 19/04/2004.

La procedencia de los rendimientos del capital inmobiliario debe ser un bien inmueble, ya sea rústico o urbano. Quien perciba los rendimientos puede ser el titular del inmueble o el titular de un derecho que recaiga sobre el inmueble. Dicho bien no puede estar afecto a una actividad económica efectuada por cualquiera de los perceptores de los rendimientos. Tendrán la consideración de rendimientos del capital inmobiliario los derivados del arrendamiento del bien inmueble, así como lo que deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades o disfrute de los inmuebles³⁹⁶. Concretamente se trata de personas que ostentan la condición de usufructuarios.

Debemos al respecto resaltar los siguientes supuestos:

- No declaración de alquileres de viviendas.
- No declaración de alquileres de naves industriales.
- Declaración incorrecta de los gastos para determinar el rendimiento neto de capital inmobiliario. Los gastos deducibles tienen como límite el importe del rendimiento íntegro obtenido de los bienes inmuebles. Cabe la posibilidad de deducir el importe excedido del límite en los cuatro años siguientes.³⁹⁷
- Declaración incorrecta de los porcentajes de reducción del rendimiento neto de los arrendamientos de viviendas: la reducción del rendimiento neto será del 50 por 100 ó del 100 por 100 en función de los requisitos que cumpla el arrendador. Concretar que estos rendimientos se aplican cuando bienes inmuebles destinados a vivienda se arriendan con ese fin.³⁹⁸
- Incumplimiento de los requisitos para aplicar los porcentajes de reducción: Los rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años se podrán reducir en un 40 por 100.³⁹⁹

4) *Ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de bienes inmuebles*

Las variaciones en el valor del patrimonio del obligado tributario que se pongan de manifiesto cuando se produzca cualquier alteración del mismo, tendrán la condición de ganancias o pérdidas patrimoniales,⁴⁰⁰ a no ser que la ley del impuesto las califique de rendimientos del capital inmobiliario.

³⁹⁶ Artículo 25.4.c LIRPF.

³⁹⁷ Artículo 23.1 LIRPF.

³⁹⁸ Artículo 23.2 LIRPF; Artículo 16 Reglamento IRPF.

³⁹⁹ Artículo 32; especial mención al apartado 1º LIRPF; artículo 16 Reglamento IRPF.

⁴⁰⁰ Artículo 33 LIRPF, Última actualización, publicada el 28/11/2014, en vigor a partir del 01/01/2015.

- Precios inferiores a los reales en la compraventa de inmuebles de segunda mano: se procede a la ocultación de plusvalías por la parte vendedora y se afloran patrimonios no declarados por la parte compradora.
- Los “pases” o cesión del contrato de compraventa: nos encontramos en el caso de compra de una vivienda en la modalidad conocida como “sobre plano”. Esta modalidad genera un derecho de la parte compradora respecto del promotor de la edificación. Cuando se transmite este derecho enajenándolo a favor de una tercera persona, el *modus operandi* de la parte transmitente es la de no declarar los rendimientos percibidos por la venta de este derecho, en concepto de ganancias patrimoniales.⁴⁰¹
- Incorrecta imputación temporal de las ganancias patrimoniales: se produce una ganancia o pérdida patrimonial cuando entra o sale un elemento en el conjunto patrimonial del obligado tributario, no cuando sufre modificaciones de valoración manteniéndose en su posesión.⁴⁰²
- Condiciones suspensivas en las transmisiones de bienes inmuebles: Cuando se entregue el bien al comprador, se cumplirá la condición suspensiva o el cumplimiento del término inicial, produciéndose en ese momento la alteración en la composición patrimonial de la persona vendedora.
- Condiciones resolutorias en las transmisiones de bienes inmuebles: cuando se cumpla la condición resolutoria, las partes deberán devolverse lo que hubieran recibido en aplicación del contrato.
- Pacto de reserva de dominio en las transmisiones de bienes inmuebles: la reserva de dominio se produce mientras la parte vendedora no recibe de la compradora el importe total del precio estipulado. La alteración patrimonial se producirá cuando se transmita el dominio del elemento patrimonial.⁴⁰³
- Incorrecta declaración de las cantidades percibidas en una opción de compra: el importe percibido como contraprestación de un contrato privado de opción de compra de un bien inmueble se califica como incremento de patrimonio.⁴⁰⁴

⁴⁰¹ Artículo 33 LIRPF, Última actualización, publicada el 28/11/2014, en vigor a partir del 01/01/2015.

⁴⁰² TEAC 20/10/2000.

⁴⁰³ SSTs 19/05/1989, 12/03/1993 y 10/02/1998; CDGT 04/10/1995; SAN 26/02/2004.

⁴⁰⁴ CDGT 06/10/2005; TEAC 23/01/2002.

- No declaración de la renuncia a los derechos de un contrato de arrendamiento.⁴⁰⁵

5) *Deducción por vivienda habitual y exención por reinversión*

La norma establece una exención para las ganancias patrimoniales obtenidas por la venta de la vivienda habitual para casos muy definidos.⁴⁰⁶ En el resto de situaciones es de aplicación el artículo 38 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, definiendo de manera clara los supuestos en los cuales se podrán aplicar las exenciones por reinversión en vivienda habitual.

- La aplicación de la deducción por vivienda habitual a las segundas residencias.
- El cambio de vivienda habitual aplicando nuevamente la deducción sin considerar la practicada por la inversión anterior.
- El incumplimiento del plazo de 4 años en cuentas vivienda.
- La falta o insuficiencia de la reinversión en la exención por reinversión en vivienda habitual.
- La reinversión efectuada fuera del plazo de dos años.
- Aplicación de la reinversión en inmuebles que no son vivienda habitual.

3.1.2.4. Fraude en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

La tributación de las personas, ya sean físicas o jurídicas, no residentes se regula básicamente en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.⁴⁰⁷

El hecho imponible lo constituye la obtención de todo tipo de rentas en territorio español por los contribuyentes de este impuesto.⁴⁰⁸

A los bienes inmuebles de entidades no residentes se les aplicará el tipo especial del 3 por 100.⁴⁰⁹

Como supuestos de fraude podemos destacar los siguientes:

⁴⁰⁵ CDGT 20/12/1999, 14/05/1999; artículo 46.b LIRPF, Última actualización, publicada el 28/11/2014, en vigor a partir del 01/01/2015; STSJ Cataluña 22/07/1999.

⁴⁰⁶ Artículo 33.4.b LIRPF, Última actualización, publicada el 28/11/2014, en vigor a partir del 01/01/2015.

⁴⁰⁷ Artículo 40 Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en adelante TRLIRNR, complementado por Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

⁴⁰⁸ Artículo 12 (Última actualización, publicada el 28/12/2012, en vigor a partir del 01/01/2013) TRLIRNR.

⁴⁰⁹ Artículo 40 TRLIRNR, Última actualización, publicada el 28/12/2012, en vigor a partir del 1/01/2013.

- Sociedades interpuestas para evitar el gravamen especial: el gravamen especial está previsto de manera exclusiva para las personas no residentes. Mediante la interposición de sociedades, con apariencia de personalidad española, se intenta evitar el pago de dicho gravamen.
- No efectuar la retención del 3 por 100 en las transmisiones de bienes inmuebles.
- Elusión de la afectación de los bienes inmuebles presuntamente transmitidos al pago del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.⁴¹⁰
- Utilización de entidades residentes en paraísos fiscales: se utilizan dichas entidades para evitar el tributo debido por la venta de sociedades que son titulares de inmuebles en territorio español.
- Ocultación de la residencia efectiva en España. Se intenta por parte de personas efectivamente residentes en España, las cuales son titulares de importantes patrimonios radicados en el país, la ocultación de su residencia mediante la calificación formal de no ser residentes.

3.1.2.5. Seguros de prima única

Una modalidad histórica la cual no se practica actualmente. Hago referencia a los seguros de prima única sin contenido de riesgo, a diferencia de los que se observan, a modo de ejemplo, en los seguros de vida. Eran una alternativa para la ocultación del dinero negro, promovida por determinadas instituciones financieras a mediados de los años 80 del siglo pasado, ante la necesidad de captar pasivo para llevar a cabo su expansión.

Estas entidades pretendían mantener dentro de su sistema el dinero negro que los impositores habían depositado en ellas y surgen como alternativa a la atractiva opacidad fiscal de los Pagarés del Tesoro de la época⁴¹¹. Para ello, cumplían la ley vigente del año 1985⁴¹² sobre la fiscalidad de determinados activos financieros, eludiendo las obligaciones de información que en ella se reflejaban. Todo ello invocando el secreto bancario para mantener la relación de confianza con sus clientes⁴¹³. Secreto bancario que no era tal en virtud del artículo 111 de la LGT.⁴¹⁴

⁴¹⁰ 13.1.i).3º TRLINRNR.

⁴¹¹ Fernández Layos (1988).

⁴¹² Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

⁴¹³ Duce Sánchez de Moya (1990).

⁴¹⁴ Artículo 111. Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. (posteriormente derogada por Ley 58/2003, de 17 de diciembre, pasando el artículo 111 mencionado a numerarse como el artículo 93 de la nueva Ley General Tributaria): “1. Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de

Teniendo en cuenta que en dicha ley las compañías de seguros no tenían la obligación legal de comunicar al Ministerio de Hacienda la titularidad de sus pólizas de seguros, determinadas entidades financieras elaboran este producto con el cual se consigue el anonimato fiscal.

Nos encontrábamos ante dos modalidades, atendiendo a su plazo en el tiempo y a los riesgos fiscales:

Seguros de prima única a un año. Se abonaba el importe total de la prima a la contratación del seguro, recibéndose al finalizar el plazo dicho importe más el interés pactado, que solía ser medio punto superior al ofrecido por el Estado mediante sus pagarés del Tesoro. Se trataba de un plazo fijo encubierto y opaco fiscalmente. Esta modalidad comportaba el riesgo de que ante una posible inspección fiscal hubiera que declarar los rendimientos y el capital.

Seguros de prima única por plazo superior a 66 meses⁴¹⁵. Según la normativa vigente en la época, si nos encontrábamos con una operación cuya duración en el tiempo fuera inferior a cinco años y medio, podría encontrarse en la situación fiscal indicada anteriormente ante una inspección. Superado el plazo de los 66 meses y un día, se estaría exento de la obligación fiscal de declarar y, en caso de ser descubierto por la Inspección, únicamente debería declarar por los intereses generados no prescritos. Téngase en cuenta que en esa época, la prescripción tributaria era de cinco ejercicios fiscales.

sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. / De acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior, en particular: / a) Los retenedores estarán obligados a presentar relaciones de las cantidades satisfechas a otras personas en concepto de rendimientos del trabajo, del capital mobiliario y de actividades profesionales, artísticas o deportivas. / (...) A la misma obligación quedan sujetas aquellas personas o Entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general, que legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales. / 2. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse, bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración Tributaria, en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen. / 3. El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario.(...)”.

⁴¹⁵ Arancibia (1986)

3.1.3. Las Tramas

No estaría completo este trabajo sin mencionar un fenómeno delictivo de índole participativa, en cuanto a la pluralidad de sujetos necesarios para la consecución del delito fiscal. Las conductas que conforman la definición general tienen un arraigo de siglos y van perfeccionándose y adaptándose a los nuevos impuestos con el paso del tiempo. Me estoy refiriendo a las tramas.⁴¹⁶

Desde la implantación en el ámbito de la Comunidad Europea del Impuesto sobre el Valor Añadido en el año 1986, han aparecido un conjunto de figuras de fraude tributario, cuyas pautas de actuación han recibido la denominación de “fraude de tramas”. De manera paralela, estas figuras han implantado su actividad en otros impuestos indirectos que inciden sobre el consumo general y los consumos específicos de bienes, tales como los Impuestos Especiales de Fabricación (que son los aplicados al alcohol, el tabaco, los hidrocarburos) y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Las consecuencias de su conducta generan un impacto negativo muy grave en la recaudación fiscal y en el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias de sectores enteros de la actividad comercial, al producir distorsiones en los mercados y la economía que veremos a continuación.

3.1.3.1. Características básicas

La característica⁴¹⁷ esencial de este fraude es que se deja de ingresar la cantidad establecida legalmente y que se corresponde a la capacidad económica real del contribuyente, el cual retiene en su haber la cantidad equivalente a la cuota debida.

Los resultados que producen este tipo de fraudes son, por una parte, que el defraudador destine parte de las cantidades defraudadas a la reducción de precios del producto antes de su reintroducción en el mercado, convirtiendo parte de la cuota defraudada en un ahorro de costes para sus clientes. Al reducir el coste de oportunidad, incrementará sus ventas produciéndose un incremento de beneficios⁴¹⁸. El resto de las cuotas defraudadas engrosan el patrimonio personal del defraudador.

Por otra parte, la realización de este tipo de operaciones fraudulentas puede tener la finalidad de obtención de devoluciones de impuestos indirectos, siendo las

⁴¹⁶ Para una visión más completa y analítica del fenómeno del fraude de tramas, aconsejo la lectura del capítulo VII de ODF; También Alonso González (2008: 171-175, 195-198, Capítulo VII, 245-295); SSAN 6032/2009, 1598/2012, 5131/2012.

⁴¹⁷ ODF, capítulo VII; Alonso González, (2008: 171-175)

⁴¹⁸ SSAN 6032/2009, 1598/2012, 5131/2012

operaciones por las cuales se genera el derecho a la devolución de carácter ficticio⁴¹⁹.

Por último, para la realización de este tipo de fraude se requiere el concurso de múltiples sujetos, lo cual implica una organización de la actividad a desarrollar. La multiplicidad de sujetos suele producirse mediante la constitución de sociedades mercantiles⁴²⁰. La dimensión de esta actividad puede ser internacional, al tratarse de un impuesto vigente en múltiples países de la Unión Europea⁴²¹.

3.1.3.2. Factores determinantes del fraude de tramas

Los factores⁴²² que determinan la conducta fraudulenta observada por las tramas tienen lugar por elementos del ámbito de la tributación, conjuntamente con otros enmarcados en la actividad económica y sus elementos jurídicos.

1) Factores determinantes del ámbito tributario

La imposición indirecta sobre el consumo, debido a su funcionamiento y estructura, propicia los resultados concretos del fraude que nos ocupa, con las siguientes características:

1. La traslación de los costes fiscales: la traslación fraudulenta de los costes fiscales es realizada por los operadores que son intermediarios del mercado entre productores y consumidores finales, propiciando la reducción fraudulenta de los mismos.
2. El régimen de las operaciones transfronterizas: la legislación vigente de los distintos Estados, grava la imposición sobre el consumo de bienes en el Estado en el cual se produce este hecho, no gravándose en el Estado en el cual se producen los bienes para el consumo. Con ello se produce una traslación de gastos fiscales entre los diferentes países, propiciando la aparición de conductas defraudatorias en este ámbito, motivada por su eficacia económica.
3. La adaptabilidad de los impuestos sobre el consumo de bienes a los distintos sectores económicos: la mecánica del Impuesto sobre el Valor Añadido es fácilmente trasladable de un ámbito económico a otro. Existe un número muy pequeño de regímenes especiales. Esta mecánica general motiva que los fraudes fiscales se extiendan de un sector económico a otro con suma facilidad.

2) Factores derivados de la actividad económica y su marco jurídico general.

⁴¹⁹STS 4173/2016.

⁴²⁰STS 2294/2016.

⁴²¹STS 2589/2016.

⁴²² Alonso González (2008: 195-198); ODF, capítulo VII.

Las características propias de los mercados de bienes y su régimen jurídico deben ser tenidas en cuenta a la hora de tratar el fraude fiscal.

1. El tráfico internacional de bienes resulta cada vez más accesible a un mayor número de operadores de menor tamaño, lo que propicia que el fraude de tramas se desarrolle en un ámbito claramente favorable.

En la Unión Europea, que actualmente es un mercado único, con un único espacio aduanero, se propicia la aparición de tramas de fraude por contar con veintisiete espacios fiscales distintos, a pesar de estar armonizados parcialmente, actuando como factor multiplicador⁴²³.

2. La generalización del uso de las sociedades mercantiles: al requerir el fraude de tramas multiplicidad de sujetos que participen en las mismas, la facilidad que se da en la mayoría de Estados para la constitución de sociedades mercantiles propicia este tipo de conductas. Sirvan como ejemplo los conocidos como “viveros de empresas”, los cuales son particulares o empresas mercantiles que ponen a disposición del mercado sociedades mercantiles ya constituidas y que pueden estar operativas en cuestión de 24 horas.
3. La actuación de los agentes económicos en un mercado. El resultado de una reducción de los costes de adquisición por parte de este tipo de fraude fomenta su expansión.

El hecho de competir en un ámbito de mercado obliga en muchos casos a propiciar las conductas que garanticen una reducción de costes, aun a riesgo de soportar, de manera incierta, unos costes fiscales. La permanencia en el mercado sería la finalidad de contribuir a esta conducta.

3.1.3.3. Modalidades de fraude en las tramas

Podemos describir ciertos mecanismos básicos y comunes que, con carácter general, se dan en los diversos sectores económicos.

1) *Fraude en adquisiciones*

La empresa Alfa, con domicilio fiscal en el Estado miembro de la Unión Europea PRIMERO⁴²⁴, efectúa una entrega intracomunitaria de bienes a la empresa Beta, con domicilio fiscal en el Estado miembro SEGUNDO.

⁴²³STS 2589/2016-

⁴²⁴ Se han usado nombres de países ficticios para evitar todo tipo de susceptibilidades que podrían darse en el caso de haber utilizado topónimos reales.

La empresa Beta ha adquirido los bienes exentos de IVA. A renglón seguido, realiza una entrega a la empresa Gamma, ubicada también en SEGUNDO, siendo esta una operación sujeta al impuesto.

Beta, que asume el rol de “missing trader” o “trucha”⁴²⁵, repercute en su declaración el IVA de sus ventas a la empresa Gamma, pero no lo ingresa y, al poco tiempo, desaparece.

La empresa Gamma, que cumple el rol de “destinatario final”, puede deducir el IVA soportado por la repercusión del impuesto, al disponer de la factura justificativa correspondiente, cuando vende sus bienes en el mercado interno.

En este caso, la pérdida de la recaudación del IVA corresponde a la cuota pagada por Gamma a Beta y que no ha sido ingresada por esta última.

Uno de los objetivos de este tipo de fraude es el conseguir una reducción de los precios de venta para obtener una mejor situación en el mercado.

Con el fin de dificultar la investigación de la relación entre Beta, “missing trader”⁴²⁶ o “trucha”, y Gamma, “destinatario final”, y logrando altos grados de sofisticación, la entrega de bienes puede efectuarse a través de una o varias empresas intermedias, denominadas “pantallas”.

2) *Fraude en Carrusel*

Siguiendo con los sujetos del ejemplo anterior, el fraude carrusel⁴²⁷ tiene lugar cuando la empresa Gamma, en lugar de vender los bienes en el mercado interno, realiza una entrega intracomunitaria exenta a la empresa Alfa, situada, recordemos en el Estado miembro PRIMERO.

A raíz de este hecho, y en cumplimiento de la normativa vigente, la empresa Gamma, habiendo realizado una entrega intracomunitaria exenta, solicitará la devolución del IVA soportado en sus adquisiciones, el cual no ha sido ingresado en el Erario Público por Beta.

A renglón seguido, Alfa vuelve a realizar una entrega intracomunitaria exenta a Beta y volverá a ejecutarse el esquema del carrusel, con la consecuencia de pérdidas fiscales ilimitadas, teniendo en cuenta las veces que se reinicie el operativo.

⁴²⁵Alonso González (2008: 315-317).

⁴²⁶Moreno Valero (2011: 167 y168); Abogacía General del Estado (2008: 317-319).

⁴²⁷SAN 6244/2009, SAN 1598/2012; STS 4173/2016.

Este es el esquema básico para entender el modelo⁴²⁸. En la práctica, se adoptan formas mucho más complejas, mediante la interposición de nuevas pantallas, que pueden afectar a más de dos Estados miembros.

3) *Carrusel documental*

Como su nombre indica, lo que circula en este fraude son los documentos justificativos o facturas. La circulación efectiva de bienes, comprendiendo la entrega y posterior transporte de mercancías, no tiene lugar⁴²⁹.

Para dar apariencia de realidad a la entrega simulada de bienes, la circulación de las facturas se complementa con movimientos reales de medios de pago.

Asimismo, para acreditar el destino final de las mercancías, se procede a la falsificación de documentos de transporte.

3.1.3.4. Características generales de los sujetos implicados en el fraude mediante tramas

En toda trama aparecen multitud de sujetos⁴³⁰, los cuales presentan unas características en función del rol asignado en la misma:

- a) *Las truchas*⁴³¹ o “*missing traders*” (*comerciante fallido o desaparecido*): es quien realiza las operaciones origen del fraude, como el no cumplimiento de sus obligaciones fiscales, no ingresando el IVA e incluso no presentando ninguna declaración de impuestos, y como el desaparecer de la escena con más o menos rapidez. Otras características son la ausencia de un domicilio real para la realización de la actividad económica que se le supone, la adopción de personas jurídicas en la que se utiliza a “hombres de paja”, testaferros o bien sociedades extranjeras, por lo general establecidas en algún paraíso fiscal. Esto genera que la Administración tributaria no pueda acceder a la documentación legalmente exigible y que al carecer de bienes, no se pueda dirigir contra ellas de forma efectiva la acción recaudadora generada por las deudas del impuesto que han sido defraudadas.
- b) *La pantalla*⁴³²: entre la trucha u otra pantalla y la distribuidora se sitúa una sociedad, que se encarga de adquirir las mercancías a la primera e inmediatamente las transmite a la distribuidora. Como característica esencial nos encontramos que esta sociedad respeta la legalidad, presentando las

⁴²⁸ Otros ejemplos en Sérvulo González (2012b); Alonso González (2008: 252 a 259).

⁴²⁹ Alonso González (2008: 254-255 y 257-258); Abogacía General del Estado (2008: 318-319).

⁴³⁰ Para complementar estas definiciones, véase Alonso González (2008: 259-260 trucha, 260-261 pantalla, 261 distribuidora).

⁴³¹ SAN 1675/2012

⁴³² STS 4173/2016

correspondientes declaraciones y efectuando el pago de los impuestos. De este modo, contribuye a evitar que se relacione directamente a la trucha con el operador que solicita la devolución del IVA. Dependiendo de la complejidad del mecanismo de fraude existirá un número mayor de pantallas.

- c) *La distribuidora (también llamada compradora, eslabón, operador final o cliente no inocente)*: habitualmente adquiere los bienes de la pantalla (excepcionalmente lo realiza directamente de una trucha). Realiza las entregas intracomunitarias a algún operador con domicilio fiscal en otro Estado miembro o las ventas en el mercado interno. Con estas operaciones, genera un crédito a su favor frente a la Hacienda Pública que le reporta el derecho a solicitar la devolución del IVA supuestamente soportado en sus adquisiciones.

Suele ser el principal beneficiario del fraude cometido. En determinados casos se ha llegado a demostrar la clara existencia de connivencia entre las empresas distribuidoras y las truchas, llegando a compartir los importes de los impuestos defraudados entre las diferentes empresas implicadas en el fraude.

Podemos apreciar unas características comunes a todos los actores de esta obra “tramática”:

Multiplicidad de participantes: el objetivo del elevado número de eslabones es entorpecer la investigación, al igual que la localización de las empresas que generan el fraude. Ello se intenta conseguir mediante un elevado número de personas físicas y jurídicas intervinientes con domicilios fiscales en diversos estados y competencias administrativas.

Rapidez en la sustitución de los proveedores y clientes: Para evitar ser detectadas, las mentes que urden los fraudes realizan frecuentes cambios respecto a los proveedores, reemplazando con asiduidad a las truchas.

Conocimiento del método de funcionamiento de la administración fiscal: Cuentan con personal altamente especializado en cuanto a la legislación concreta y puntual que se aplica en los Estados miembros de la Unión Europea. Gracias a ello consiguen la apariencia de legalidad para sus actividades y calculan cuándo les conviene modificar la estructura delictiva o desplazar la actividad fraudulenta a otro Estado miembro.

3.2. *Modus operandi*

Hemos visto en capítulos anteriores características de los personajes o instituciones intervinientes en la consecución, prevención y persecución del delito fiscal, a partir de los datos extraídos de la literatura criminológica internacional basada en estudios teóricos y empíricos, y de las aportaciones del Informe del Observatorio del Delito Fiscal.

Mi propósito en este punto es aproximarme a las pautas de comportamiento de los actores promotores de este delito, partiendo del análisis de los hechos condenados por la jurisdicción penal. Estudio los delitos cometidos a partir de la entrada en vigor del Código Penal de 1995, esto es, mayo de 1996. Se parte de los impuestos que se deben presentar en 1997 (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1996 e Impuesto sobre Sociedades del mismo ejercicio). El IVA a partir de 1996, que se tiene que presentar en enero de 1997. Es decir, aplico el criterio de código penal vigente en el momento se producen los hechos tipificados como delito.

Sin perjuicio de alcanzar conclusiones unitarias, se estudiarán separadamente, dos bloques de resoluciones:

Por una parte, Sentencias del Tribunal Supremo, de la Audiencia Nacional y del Tribunal Constitucional, por considerar agotada la vía penal y ser los fallos definitivos. Sigo un criterio temporal para el análisis de las resoluciones, analizando los supuestos de hecho (que son objeto fundamental de este estudio) y el sentido del fallo sólo en cuanto permite alcanzar si el órgano jurisdiccional estima o no típica la conducta.⁴³³ En este apartado, por su interés, se incluye finalmente una particular atención a la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos TEDH/2013/83, y a la Sentencia del Juzgado Central de lo Penal nº 1 53/2013 contra el ex presidente de la CEOE, Gerardo Díaz Ferrán.

Por otro lado, se analizan las primeras 732 sentencias dictadas por las Audiencias Provinciales, desde el año 1999, primero en que se registran sentencias que apliquen el Código penal de 1995, hasta el año 2013 (esto es: un total de 15 años de jurisprudencia menor sobre el delito fiscal; el listado completo de resoluciones se puede ver en el Anexo IV). El estudio aquí, obviamente, no admite ya un análisis pormenorizado de cada resolución, de forma que se plantea un análisis global descriptivo del conjunto de supuestos analizados.

⁴³³ En alguno de los estudios se incluyen fragmentos literales sacados de las sentencias correspondientes, para ser fiel con el espíritu de las mismas o bien por tratarse de cuestiones técnicas cuya descripción se estima de interés.

Las sentencias han sido obtenidas a partir del CENDOJ, perteneciente al Consejo General del Poder Judicial; base que recoge las resoluciones de tribunales colegiados, y por tanto lamentablemente no nos proporciona acceso a sentencias de primera instancia dictadas por Juzgados de lo Penal.

A partir del estudio de las sentencias se sistematizan datos sobre el *modus operandi* y el perfil del defraudador. Todo ello para demostrar la vigencia o el cambio en el perfil de la persona, ya sea física o jurídica, que practica el delito fiscal.

3.2.1. Sentencias de la AN, del TS y del Tribunal Constitucional

Se trata de Sentencias que reflejan la resolución definitiva de los asuntos; distinguiremos en primer término las relativas a la Hacienda nacional y las relativas a la defraudación a la Hacienda comunitaria, y sentaremos después conclusiones comunes.

3.2.1.1. Fraude a la Hacienda española

Se han podido analizar, a estos efectos, las siguientes Sentencias:

Tabla 6. Sentencias definitivas fraude a la Hacienda española

| SENTENCIA | FECHA |
|----------------------|-------------------|
| STS 5937/2000 | 17/07/2000 |
| STS 7606/2005 | 25/11/2005 |
| SAN 6164/2007 | 25/07/2007 |
| <i>STS 6680/2008</i> | <i>30/10/2008</i> |
| STC 46/2009 | 23/02/2009 |
| STC 147/2009 | 15/06/2009 |
| SAN 6244/2009 | 11/09/2009 |
| SAN 6032/2009 | 20/11/2009 |
| STS 2146/2011 | 22/03/2011 |
| STS 425/2012 | 19/01/2012 |
| SAN 1598/2012 | 23/01/2012 |
| <i>SAN 1675/2012</i> | <i>20/02/2012</i> |
| STS 3289/2012 | 30/04/2012 |
| <i>SAN 5131/2012</i> | <i>26/10/2012</i> |
| STS 974/2012 | 05/12/2012 |
| <i>STS 8701/2012</i> | <i>05/12/2012</i> |
| STC 2/2013 | 14/01/2013 |
| SAN 3431/2013 | 03/04/2013 |
| SAN 2115/2014 | 19/05/2014 |

Se indican en cursiva las resoluciones referidas al mismo supuesto de hecho que las que las preceden en la tabla.

Al final de cada sentencia comentada se incluye una síntesis del caso, indicando la cuota defraudada, el impuesto afectado, una breve descripción de los hechos, los cargos imputados y el fallo resultante. En el caso de coincidir delitos contra la Hacienda Pública acaecidos en el período vigente del Código Penal de 1973 y de 1995, únicamente se menciona el fallo en base a este último Código.

Finalmente, por su interés se añade al final de este apartado una sucinta recensión de la Sentencia del Juzgado Central de lo Penal contra el ex presidente de la CEOE.

STS 5937/2000, 17/07/2000

Se trata de un recurso de casación interpuesto contra Sentencia de la AP de La Rioja, de fecha 28/07/1999.

En el año 1996 dos hermanos forman una sociedad irregular con el objeto social de compraventa de vehículos de importación y exportación, nuevos y usados. Eran auxiliados por un tercer hermano por sus conocimientos de la industria automovilística. En realidad, la actividad ejercida era la venta de vehículos a motor, de origen ilícito, procedentes de Italia.

Para dar apariencia de legalidad respecto al origen de los vehículos, los encausados estaban en posesión de útiles para la falsificación, tales como sellos y máquinas de escribir, con los cuales expedían declaraciones de venta mediante certificados notariales y documentación de los vehículos que ofrecían a los clientes.

De la actividad supuestamente lícita los administradores de la empresa presentaron declaraciones de IVA y de IRPF que correspondían a ingresos muy por debajo de los reales por la actividad de compraventa. Asimismo, en la empresa no se llevaba ninguno de los libros y registros exigidos por la normativa empresarial y fiscal.

El recurso es desestimado y se mantiene la condena a los dos hermanos que constituyeron la empresa como autores responsables de los delitos:

1. Continuado de receptación, con destino al tráfico desde establecimiento comercial.
2. Continuado de uso de documento oficial falso
3. Tenencia de útiles y materiales para la falsificación, en concurso medial con un delito de estafa.
4. Contra la Hacienda Pública.

Asimismo se les condena al pago de las costas procesales.

| |
|---|
| Síntesis |
| Cuota: 17.525.925 Ptas (105.332,93 €) |
| Impuesto: IVA |
| Modus operandi: venta de vehículos robados en otros países de la UE utilizando para ello documentación falsificada para dar apariencia de legalidad a las operaciones de venta. |
| Acusación: Delito fiscal en concurso con delito contable. Además receptación, uso de documento público falso, tenencia y uso de materiales para la falsificación y estafa. |

| |
|--|
| Fallo: Se les condena por todos ellos. |
|--|

STS 7606/2005, 25/11/2005

Recurso de casación contra SAP de Palencia de fecha 18/12/2003, en la cual se condenaba a los imputados de dos delitos contra la Hacienda Pública.

Los dos acusados representaban a una sociedad que se había formado a partir de una adjudicación en pago de deudas de una empresa anterior a sus trabajadores, pasando a ser estos socios de la primera.

En el transcurso de los años, los imputados vendieron inmuebles de la empresa hasta el año 1997. En el año 1993 presentan ante la correspondiente Delegación de Hacienda la baja de actividades económicas con efectos desde junio de 1992⁴³⁴. Hasta el ejercicio 1992, los imputados presentaron las correspondientes declaraciones del IS. De las ventas realizadas con posterioridad y del resto de operaciones efectuadas en nombre de la mercantil, debido a una denuncia interpuesta por uno de los ex-socios, la AEAT investiga a la persona jurídica por los ejercicios 1992 a 1997, detectándose 2 posibles delitos contra la Hacienda Pública correspondientes al IS y a los ejercicios 1994 y 1997. Interpuesta la correspondiente denuncia ante la Audiencia Provincial de Palencia, esta dictó sentencia condenatoria contra los dos imputados con penas de prisión y multa y pago de las costas procesales, declarando responsable civil subsidiario a la persona jurídica.

Al estimar el Tribunal Supremo que había lugar al recurso interpuesto por los acusados, en una segunda sentencia absuelve a los acusados de los delitos referidos anteriormente.

| |
|---|
| Síntesis |
| Cuota: 108.280.198 Ptas (650.344,37 €) (1994), 55.726.486 Ptas (334.922,93€) (1997) |
| Impuesto: IS |
| Modus operandi: Los responsables de unas empresas no declaran los beneficios obtenidos de la venta de inmuebles pertenecientes a las mismas, durante el proceso de reestructuración empresarial del que fueron objeto |
| Acusación: Dos delitos contra la Hacienda Pública |
| Fallo: Absolución |

⁴³⁴ Cualquier persona jurídica hasta su disolución está obligada a la presentación anual de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, independientemente de que no ejerza ninguna actividad empresarial.

SAN 6164/2007, 25/07/2007y STS 6680/2008, 30/10/2008

Dos hermanos reciben desde el año 1997 hasta el año 2000 cuantiosos ingresos en sus cuentas bancarias procedentes del tráfico de drogas. Se prueba su pertenencia a organización criminal y son responsables en grado de administradores de la misma en España.

Por estos ingresos se produce un incremento injustificado de patrimonio el cual no es reflejado en las correspondientes declaraciones sobre el IRPF.

La sala de la Audiencia Nacional absuelve a los dos acusados ya que, al haberse producido el comiso de las ganancias procedentes del tráfico de drogas, no ha lugar a su tributación por las mismas. Por la misma razón, y alegando que no hay inferencias suficientes sobre la participación de los imputados en delitos contra la salud pública procede la absolución por absorción del ilícito ya condenado en sentencia 32/2006, dictada el 31/07/2007 por la sección Cuarta de la AN.

Posteriormente el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado interponen recurso de casación por infracción de ley contra la sentencia de la Audiencia Nacional, declarando el Tribunal Supremo que no ha lugar a los mismos.

| |
|--|
| Síntesis |
| Cuota: 71.818.834 y 54.580.031 Ptas (650.344,37 €) (1997), 111.371.082 y 105.075.311 Ptas (334.922,93€) (1997) |
| Impuesto: IRPF |
| Modus operandi: Dos traficantes de droga no declararon los ingresos obtenidos en el IRPF de los ejercicios correspondientes. |
| Acusación: Delito contra la Hacienda Pública. |
| Fallo: Absolución de los delitos fiscales por subsumirse dichos delitos en el de blanqueo de capitales. |

STC 46/2009, 23/02/2009

Recurso de amparo presentado por el condenado por dos delitos contra la Hacienda Pública, argumentando que se vulneró su derecho a un proceso con todas las garantías y a la presunción de inocencia.

El 27/01/2004 el Juzgado de lo Penal nº 2 de Zaragoza dicta sentencia absolviendo al recurrente de dos delitos contra la Hacienda Pública de los que había sido acusado por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado. La sentencia basa su decisión en que no había ánimo de defraudar en la conducta del acusado.

El Abogado del Estado interpone recurso de apelación alegando, principalmente, error en la valoración de las pruebas. La Sección Tercera de la AP de Zaragoza, sin celebración de vista, dicta sentencia el 28/03/2005 estimando el recurso de la Abogacía del Estado, revocando la sentencia anterior y condenando al

acusado como autor de dos delitos contra la Hacienda Pública, a pena de prisión, inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y multa, con la responsabilidad personal y subsidiaria de prisión para el caso de impago.

En esta sentencia se concluye, en base a la prueba documental y las testificales, que el acusado actuó con ánimo de defraudar. Éste ejercía como administrador único de una persona jurídica. El importe cobrado a los clientes en concepto de IVA fue desviado para fines no concretados y no fue ingresado en las arcas públicas.

El fallo del Tribunal Constitucional otorga parcialmente el derecho de amparo solicitado, con lo que declara que sí ha sido vulnerado el derecho a un proceso con todas las garantías y que, para restablecer dicho derecho, anula la sentencia condenatoria, retrotrayendo las actuaciones al momento anterior a su pronunciamiento para que se dicte nueva sentencia teniendo en cuenta el derecho vulnerado.

Anteriormente a dictar sentencia, se tramitó la pieza de suspensión de la ejecución de la sentencia impugnada, únicamente en lo referido a la pena de prisión y a la accesoria de suspensión del derecho de sufragio pasivo.

| |
|--|
| Síntesis |
| Responsabilidad Civil: 2.000.000 € Cuota estimada: 800.000 € |
| Impuesto: IVA |
| Modus operandi: El acusado no ingresaba las cuotas de IVA repercutido (el que recibía de los clientes). |
| Acusación: Delitos contra la Hacienda Pública |
| Fallo: Nulidad de la sentencia, retrotrayendo las actuaciones hasta el momento previo al vicio para que pueda dictarse con todas las garantías constitucionales. |

STC 147/2009, 15/06/2009

Recurso de amparo presentado por el condenado por dos delitos contra la Hacienda Pública, argumentando que se vulneró su derecho a un proceso con todas las garantías y a la presunción de inocencia.

La condena por dos delitos contra la Hacienda Pública la dicta el Juzgado de Lo Penal nº 3 de Jaén. Posteriormente es recurrida en apelación por el acusado y la AP de Jaén estima parcialmente las pretensiones del recurrente. Se le condena por dicho delito a penas de prisión y multa, a la pérdida de posibilidad de obtención de subvenciones y ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un determinado período y al pago de las

costas y a la indemnización a la Hacienda Pública del importe defraudado, más los intereses y las sanciones correspondientes.

Los delitos corresponden al IVA dejado de ingresar correspondiente a los ejercicios 1999 y 2000.

Las alegaciones son por una parte que se ha interpretado de manera arbitraria por parte de los órganos judiciales la figura de la prescripción penal, en cuanto que se toma como fecha de inicio de la prescripción la del último día en el cual podía presentarse la declaración anual de IVA, y no la de cada uno de los últimos días que podían presentarse las declaraciones trimestrales de dicho ejercicio.

Por otra parte, alega que existe lesión del derecho a la presunción de inocencia, dado que las pruebas en base a las cuales se dictó la sentencia fueron aportadas en el informe de la AEAT, la cual obtuvo la información para su elaboración mediante requerimientos a terceros que no fueron objeto de ratificación en el juicio oral.

El fallo otorga parcialmente el amparo solicitado por el condenado, referida a la prescripción penal, declarando la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión y declarando la nulidad de las sentencias del Juzgado de lo Penal y de la AP de Jaén en lo referido al delito del ejercicio 1999, desestimando el recurso en todo lo demás.

| |
|--|
| Síntesis |
| Cuota estimada: 336.732,76 (1999) y 339.050,05 € (2000) |
| Impuesto: IVA |
| Modus operandi: El acusado no ingresaba declaraba las bases de IVA. |
| Acusación: Delitos contra la Hacienda Pública |
| Fallo: Nulidad parcial de la sentencia, retro trayendo las actuaciones hasta el momento previo de la misma con todas las garantías constitucionales. |

SAN 6244/2009, 11/09/2011

Recurso de apelación contra la sentencia del Juzgado Central de lo Penal nº 2 83/2008. Dicha sentencia condenaba a tres encausados como coautores de tres delitos contra la Hacienda Pública a las penas a cada uno de ellos y por cada delito de prisión, al pago de tres multas cada uno de ellos, quedando todos privados de la posibilidad de obtención de beneficios fiscales o de la Seguridad Social durante determinados años. Como pena accesorias, inhabilitación para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y parte proporcional de las costas causadas. También son condenados a indemnizar a la Hacienda Pública con las cuotas dejadas de percibir más los correspondientes intereses de demora. Declara la responsabilidad civil de la persona jurídica en la cual realizaban su actividad

empresarial, así como la improcedencia de las devoluciones tributarias solicitadas por la misma. Absolvía, por otra parte, de estos delitos a seis personas físicas; aunque a dos de las absueltas y a las personas jurídicas que representan las insta al reintegro de manera conjunta y solidaria de un importe debido a la Agencia Tributaria, y a otra persona física de las absueltas la insta en los mismos términos que las anteriores sobre un importe debido a la misma institución.

Los hechos sobre los cuales se basa la sentencia indican que los tres condenados diseñaron, pusieron en marcha y desarrollaron una serie de operaciones, contando con la participación activa del resto de acusados, con la única finalidad de obtener devoluciones indebidas de IVA correspondientes a los ejercicios 2001, 2002 y 2003, mediante el conocido como “fraude carrusel”⁴³⁵.

La sentencia detalla con gran precisión las operaciones realizadas y en qué calidad lo hacía cada uno de los intervinientes, ya fueran personas físicas o jurídicas vinculadas a éstas.

En el fallo de apelación la AN absuelve a dos de los tres condenados y a la persona jurídica que representaban y a las personas físicas y jurídicas instadas a realizar ingresos a la Hacienda Pública en la anterior sentencia. Se declara procedente la devolución de las cantidades retenidas a la primera persona jurídica por parte de la Agencia Tributaria.

Por otra parte, se estima parcialmente el recurso presentado por el tercer acusado, revocando parcialmente la resolución de condenarle como autor de un delito contra la Hacienda Pública, con penas de prisión y de multa con ingreso de determinadas cantidades en la Hacienda Pública, incrementadas con el interés legal del dinero.

El fallo dicta que se abone a la Hacienda Pública la responsabilidad civil y, como penas accesorias, la inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios fiscales o de la Seguridad Social durante un determinado período de tiempo, así como al pago de las costas proporcionales.

| |
|---|
| Síntesis |
| Cuota: 9.865.955,82 y 10.275.860 |
| Impuesto: IVA |
| Modus operandi: fraude carrusel |
| Acusación: Delitos contra la Hacienda Pública |
| Fallo: Condena por dos delitos contra la Hacienda Pública |

⁴³⁵ Véase más arriba, 3.1.3.3.2.

SAN 6032/2009, 20/11/2009 y SAN 1675/2012, 20/02/2012

Se acusa a diez personas de defraudación a la Hacienda Pública.

Los impuestos evadidos son el IVA y el Impuesto de Matriculación. Se trataba de una organización que se dedicaba a la venta de vehículos de importación, eludiendo el pago del IVA por adquisición intracomunitaria, generando una bajada del precio de los vehículos comprados no correspondiente al valor real del vehículo. A la hora de matricular los vehículos, el valor reflejado era notablemente inferior al de mercado, con lo cual se producía también una elusión del Impuesto sobre Matriculación. A la operativa realizada se le conoce como “Trama” de IVA.⁴³⁶

De los diez acusados, se condena a tres. Al primero como autor de tres delitos contra la Hacienda Pública, al segundo y al tercero como autores de dos delitos contra la Hacienda Pública. A todos ellos se les aplica la circunstancia atenuante analógica muy cualificada de confesión, penas de prisión, multa por cada uno de los delitos, inhabilitación para el derecho de sufragio pasivo, parte de las costas e indemnización a la Hacienda Foral de Navarra de cuotas más los intereses legales.

La segunda sentencia absuelve a uno de los acusados por delito contra la Hacienda Pública, al encontrarse enfermo en la celebración de la vista oral de la primera sentencia.

| |
|--|
| Síntesis |
| Cuota: 304.852,96, 1.088.298,78, 441.342,40, 631.035,92 y 2.032.681,76 € |
| Impuesto: IVA e Impuesto de Matriculación |
| Modus operandi: trama IVA |
| Acusación: Delitos contra la Hacienda Pública |
| Fallo: Condena por 5 delitos y absolución de 3 |

STS 2146/2011, 22/03/2011

Recurso de casación contra sentencia de la AP de Madrid en la cual se condenó al recurrente por dos delitos contra la Hacienda Pública.

El acusado, actuando como administrador único de una mercantil, presentó declaraciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido en los ejercicios 1995 y 1996 cuyos importes no correspondían con la realidad, tal y como quedó probado posteriormente.

En la sentencia recurrida se le condena por el delito contra la Hacienda Pública realizado en 1995 contemplado en el artículo 349 del Código Penal de 1973

⁴³⁶ Véase más arriba 3.1.3.

a pena de una primera multa, de una segunda y a la pérdida de la posibilidad de obtención de subvenciones públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante período determinado.

Asimismo se le condena por el mismo delito relativo al ejercicio 1996, ahora tipificado en el artículo 305 del Código Penal de 1995, a pena de prisión, inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo por el tiempo de la condena, multa con responsabilidad personal subsidiaria, a la pérdida de la posibilidad de obtención de subvenciones públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante período determinado, abono de las costas causadas e indemnización a la Hacienda Pública de las cuotas regularizadas pendientes de pago más los intereses de demora tributarios y procesales. En ambas condenas se contempla la circunstancia atenuante de dilaciones indebidas.

El Tribunal Supremo casa y anula la primera sentencia, emitiendo una segunda, en la cual reduce los importes de la segunda multa en la condena por el delito del artículo 349 y reduce el importe de la multa que se contempla en la condena por el artículo 305.

| |
|--|
| Síntesis |
| Cuota: 477.409,60 € |
| Impuesto: IVA |
| Modus operandi: declaración indebida cuotas soportadas IVA |
| Acusación: Delito contra la Hacienda Pública |
| Fallo: Condena |

STS 425/2012, 19/01/2012

Recurso de casación contra sentencia de la AP de Pontevedra que condena al recurrente por tres delitos contra la Hacienda Pública.

Una persona jurídica, dueña de 2 fincas rústicas, tras realizarse en ellas un Plan Especial de Reforma Interior⁴³⁷(PERI), convirtiéndolas en solares edificables, vende a otra empresa jurídica las parcelas resultantes. La empresa vendedora presenta declaración de IVA en el ejercicio en el cual se produce la venta con datos no reales. Asimismo, no presenta declaración del Impuesto sobre Sociedades el ejercicio en el cual se produjo la venta ni en el posterior.

Esta persona jurídica utilizaba un entramado de empresas, unas radicadas en Portugal y otra en Irlanda para ocultar la verdadera propiedad de las acciones de la misma. Quien diseñó el entramado fue el administrador de hecho de las personas

⁴³⁷ Artículos 54 y 97 Ley 2/2016, de 10 de febrero, del suelo de Galicia.

jurídicas, el cual decidía las acciones a realizar e incluso avalaba las operaciones de compra que se efectuaban.

La AP de Pontevedra condena al administrador de hecho por tres delitos contra la Hacienda Pública, con penas de prisión, multa e indemnización a la Hacienda Pública, con la agravante de especial trascendencia del importe defraudado y la atenuante analógica de dilaciones indebidas. Absuelve a las dos personas jurídicas que actuaban de testaferros.

El TS declara haber lugar parcialmente al recurso presentado y dicta segunda sentencia, en la cual deja sin efecto la agravante de especial trascendencia y gravedad de la cuota defraudada y rebaja la pena de prisión en un 40% y la multa al 50% en el delito relativo al IVA del año 1995.

| |
|---|
| Síntesis |
| Cuota: 749.888,42 € |
| Impuesto: IS |
| Modus operandi: Incumplimiento abono cuota debida por el IS |
| Acusación: Delito contra la Hacienda Pública |
| Fallo: Condena |

SAN 1598/2012, 23/01/2012 y SAN 5131/2012, 26/10/2012

Se acusaba en el supuesto de la primera sentencia dictada por el Juzgado Central de lo Penal nº 6 a 43 imputados por tres delitos contra la Hacienda Pública, y un delito continuado de falsedad en documentos mercantiles.

Mediante acuerdo, los acusados organizaron una trama en la cual constituían sociedades de responsabilidad limitada, utilizando a testaferros sin ningún poder real como administradores de las mismas.⁴³⁸ Los imputados figuraban con distintos papeles en las diferentes sociedades constituidas por la trama. El objetivo de la misma era el enriquecimiento o el abaratamiento de los costes de adquisición. Este objetivo se pretendía conseguir mediante la no presentación y pago de las declaraciones de IVA que les correspondía presentar y liquidar.

Utilizaban las llamadas empresas de Nivel I, las cuales eran sociedades bajo la forma de responsabilidad limitada, las cuales no tenían ninguna operatividad, al carecer de sede social física, empleados ni actividad propia. Tras solicitar el NIF (número de identificación fiscal) y el NOI (número de operador intracomunitario), no presentaban las debidas declaraciones a las que venían obligados por la actividad real, IVA e IS, no reflejando sus compras ni ventas ni realizaban ningún ingreso al Tesoro Público.

⁴³⁸ Véase una vez más el apartado 3.1.3.

No hay constancia de la llevanza de ningún tipo de libro registro de facturas emitidas y recibidas, de acuerdo a la legislación de IVA, ni de ningún tipo de contabilidad, de acuerdo a la normativa del IS y del Código de Comercio.

Asimismo utilizaban unas empresas intermedias, las cuales tomaban la forma de sociedad de responsabilidad limitada, con locales en régimen de alquiler, con pocos o nulos empleados, presentando declaraciones de IVA no correspondientes a la realidad. Llevaban libros de registro de facturas y contabilidad, ambos de manera creativa, figurando en ellos operaciones ficticias que les ayudaban a conseguir los fines pretendidos de devolución de IVA no soportado en la realidad.

El fallo condena a los coautores y autores con penas de prisión inferiores a 24 meses y multa por cada uno de los ejercicios defraudados, además de la pérdida del derecho a obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social por período determinado años por cada uno de los delitos perpetrados.

A los cómplices se les condena a pena de prisión y multa por cada uno de los ejercicios defraudados (el importe evadido de cada ejercicio se mantiene invariable, independientemente del grado de participación en el delito).

A los tres coautores se les condena a que indemnicen de manera conjunta y solidaria a la AEAT por los importes correspondientes a las cuotas defraudadas por IVA de los ejercicios 1996, 1997 y 1998. Como responsable civil subsidiario se designa a la sociedad de Nivel I.

El resto de acusados deberá responder conjunta y solidariamente con los coautores en la medida que resulte de su participación en los hechos. Este importe se reflejará en ejecución de sentencia.

Todos los acusados son absueltos del delito de falsedad documental.

Se absuelve del delito contra la Hacienda Pública a 8 de los 43 acusados.

En el posterior recurso de apelación ante la Sala de lo Penal dictado contra esta sentencia, se desestiman los recursos presentados a excepción de dos, uno de los cuales se da por desistido y el otro que se estima parcialmente.

La sala fija la pena multa en un importe en euros para el ejercicio 1998, rebajando la cuantía señalada anteriormente al efectuar un redondeo de la cuantía. Por aplicación de criterios de estricta legalidad, a todos los condenados a pena multa del ejercicio 1998 se les unifica el importe a abonar, ya comentado.

También a los ejercicios 1996 y 1997, en base a extremos de estricta legalidad, se fijan los importes de pena multa a abonar por cada acusado, resultando rebajados los de ambos ejercicios fiscales.

| |
|--|
| Síntesis |
| Cuota: 1.000.000.000 Ptas (6.010.121,04) € |
| Impuesto: IVA |
| Modus operandi: Trama IVA |
| Acusación: Delito contra la Hacienda Pública en concurso con falsedad documental |
| Fallo: Condena por delito contra la Hacienda Pública |

STS 3298/2012, 30/04/2012

Recurso de casación contra sentencia de la AP de Cádiz, de 15/03/2011, por los delitos de prevaricación continuada, alteración de precios, fraude, malversación de caudales públicos, cohecho activo, cohecho pasivo, contra la Hacienda Pública, blanqueo de capitales y falsedad documental.

Se acusa a 9 personas físicas y 2 jurídicas.

La sentencia original absolvió a seis personas físicas, condenando a las tres restantes por delito de prevaricación, con distintas penas de prisión en función de la participación.

De ellos, se condena a uno por dos delitos contra la Hacienda Pública, al haber dejado de ingresar en el momento debido los importes adeudados al Erario Público por las declaraciones por el IVA que tenía obligación de presentar, a pena de prisión inferior a dos años, a inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo por el tiempo de la condena y dos multas pena por importes determinados en la sentencia. Se le absuelve del delito contra la Hacienda Pública referido al Impuesto sobre Sociedades.

A los tres se les absuelve del resto de los delitos por los cuales estaban acusados.

El TS declara haber lugar al recurso y lo estima íntegramente, dictando segunda sentencia, en la cual se absuelve a los tres condenados por el delito de prevaricación contemplado en la primera sentencia, manteniendo el resto de los pronunciamientos de la misma.

| |
|---|
| Síntesis |
| Cuota: 215.639 y 467.650,93 € |
| Impuesto: IVA e IS |
| Modus operandi: No ingresar importes reflejados en las declaraciones presentadas. Regularización tempestiva no aplicándose la excusa absolutoria. |
| Acusación: Delito contra la Hacienda Pública en concurso con falsedad documental, prevaricación continuada, alteración de precios, fraude, malversación de caudales públicos, cohecho activo, cohecho pasivo, y blanqueo de capitales |

| |
|--|
| Fallo: Condena por delito contra la Hacienda Pública |
|--|

STS 974/2012, 05/12/2012 y STS 8701/2012, 05/12/2012

Recurso de casación contra sentencia de la AP de Málaga, de fecha 30/03/2011, por los delitos de blanqueo de capitales, falsedad, contra la Hacienda Pública y falso testimonio.

Hay 18 acusados en la causa.

El primer acusado ejercía de abogado. Trabajaba en un despacho de abogados especializado en inversiones inmobiliarias por parte de extranjeros. Para ello se creaban sociedades patrimoniales de responsabilidad limitada que eran participadas por los inversores extranjeros o bien por medio de sociedades extranjeras.

Estas últimas sociedades estaban radicadas en paraísos fiscales, efectuaban sus operaciones por medio de cuentas “off shore”⁴³⁹ y eran constituidas por mediación de unos agentes radicados en Estados Unidos de América.

Con este sistema de sociedades radicadas en EUA, los inversores extranjeros podían mantener su anonimato, al aparecer en el registro de las sociedades españolas que el dueño de las mismas era una entidad norteamericana.

Los clientes que se acogían a esta fórmula facilitada por el despacho de abogados configuraban un diverso elenco de conductas delictivas, el fruto de las cuales destinaban a la inversión inmobiliaria en España.

Por los trabajos descritos que realizaba el acusado, recibió de cuatro sociedades instrumentales radicadas en paraísos fiscales diversos importes durante los años 2002, 2003 y 2004. Las cuotas no declaradas durante el ejercicio 2003 son constitutivas de delito contra la Hacienda Pública.

La AP de Málaga emitió el siguiente fallo:

1. Anula las intervenciones telefónicas, no afectando dicha nulidad al resto de las pruebas practicadas.
2. Al abogado se le condena por blanqueo de capitales y de delito contra la Hacienda Pública, con penas de prisión, inhabilitación para el ejercicio del derecho a sufragio pasivo por el tiempo de la condena y multa por el primer delito. Por el segundo delito, pena de prisión, igual pena accesoria y multa económica.

⁴³⁹ Respecto de paraísos fiscales y territorios ‘off shore’ véase la segunda parte de este estudio.

3. Del resto de acusados, se condena a tres de ellos por delito continuado de blanqueo de capitales con penas de prisión, accesoria igual a las anteriores y multa con responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago.
4. A otro de los acusados se le condena por delito de blanqueo de capitales, con pena de prisión, igual accesoria y multa con responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago.
5. El abogado deberá indemnizar a la AEAT con las cuotas debidas más los intereses legales previstos en el artículo 576 LEC.
6. Se decreta el comiso de determinados bienes por razón de los delitos de blanqueo de capitales.
7. Los condenados responderán proporcionalmente de las costas generadas.
8. Se absuelve al abogado y a una de las condenadas por blanqueo de capitales del resto de imputaciones que fueron formuladas contra ellos.
9. A los catorce acusados restantes se les absuelve de todas las imputaciones formuladas contra ellos.

La Sala Segunda del TS emite un fallo, tras admitir a trámite el recurso, el cual, manteniendo el resto de los pronunciamientos, rebaja la pena de prisión a todos los acusados de delito continuado de blanqueo de capitales, rebajando la multa económica por este delito a la mitad a tres de los cuatro acusados por el mismo, manteniendo el importe aplicado a uno de ellos.

Al acusado por el delito contra la Hacienda Pública le reduce la pena de prisión en medio año y la multa económica a la mitad.

En dicha Sentencia emite un voto particular uno de los integrantes de la Sala del TS, en el sentido de que no cabe juzgar por distintos delitos el hecho de blanquear las cuotas eludidas fruto de un delito contra la Hacienda Pública.⁴⁴⁰

| |
|---|
| Síntesis |
| Cuota: 161.195,37 € |
| Impuesto: IS |
| Modus operandi: Ocultación de beneficios derivados de la actividad empresarial. |
| Acusación: Delito contra la Hacienda Pública en concurso con falsedad, falso testimonio y blanqueo de capitales |
| Fallo: Condena por delito contra la Hacienda Pública |

⁴⁴⁰ Para la condena por delito contra la Hacienda Pública se tiene en cuenta en esta sentencia el importe a partir del cual nos encontramos con uno de los elementos del tipo contemplado en el artículo 305 en la fecha en la que se juzgan los hechos, no en la fecha en la que se producen los hechos constitutivos de delito. Si las Salas hubieran utilizado este último criterio, la condena hubiera sido por tres delitos contra la Hacienda Pública.

STC 2/2013, 14/01/2013

Recurso de amparo promovido por tres personas jurídicas contra providencia de inadmisión de incidente de nulidad de actuaciones, al respecto de sentencia de la AP de Asturias de fecha 31/10/2011.

La sentencia de origen deriva de un procedimiento en que se acusaba al administrador de las personas jurídicas de 22 delitos contra la Hacienda Pública. Condenó al mismo por 19 delitos y lo absolvió de 3, por entenderlos prescritos. Se condenaba a las tres personas jurídicas a la responsabilidad civil subsidiaria correspondiente. Todas las partes interpusieron recurso de apelación contra la misma, estimando la sala solamente el recurso de la Abogacía del Estado, dictando segunda sentencia en la cual se condenaba al acusado de los 22 delitos objeto de denuncia.

La sala del TC otorga el amparo solicitado por las personas jurídicas, reconociendo su derecho a la tutela judicial efectiva, declarando la nulidad de la sentencia en cuanto a la responsabilidad civil de las demandantes derivada de los tres delitos fiscales correspondientes al IVA del ejercicio 2000, desestimando el recurso en todo lo demás.

| |
|---|
| Síntesis |
| Cuota: 7.355.770,40 € |
| Impuesto: IVA e IS |
| Modus operandi: Ocultación de beneficios derivados de la actividad empresarial. |
| Acusación: Delito contra la Hacienda Pública |
| Fallo: Condena por delitos contra la Hacienda Pública |

SAN 3431/2013, 03/04/2013

Se acusa de delito contra la Hacienda Pública y de blanqueo de capitales a un empresario, su socio, un empleado, su hijo y a su asesor fiscal y abogado.

El empresario, con el fin de ocultar sus rentas y patrimonios a la Hacienda Pública española elabora un entramado empresarial situado en paraísos fiscales que irá adecuando a las circunstancias en base a cambios legislativos.

- Primera etapa: Tiene el domicilio fiscal en San Sebastián. Todos los fondos figuran a nombre del empresario y a nombre de distintas sociedades domiciliadas en Panamá. Estas se dedicaban como principal actividad económica, a la comercialización del atún. Compraban el atún y lo revendían, a precio notablemente superior al de su adquisición, a sociedades españolas, también propiedad de este empresario. Con ello, el beneficio obtenido se situaba en Panamá y no tributaba en España. Para la reinversión

del beneficio se crearon sociedades panameñas que fueron propietarias de bienes inmuebles en España.

Vemos aquí tres tipos de sociedades que se crearon para la elusión de los tributos: las sociedades patrimoniales que invertían en bienes inmuebles en España, las meramente instrumentales que realizaban la refacturación del atún y las propietarias de buques.

- Segunda etapa: con la colaboración del asesor fiscal y abogado, con el mismo fin de ocultar rentas al Erario Público, se cambió la forma en la cual se realizaban las inversiones inmobiliarias en España. Se constituye una sociedad radicada en Funchal, Madeira (Portugal), la cual adquiere las acciones de las sociedades patrimoniales existentes en España, hasta la fecha propiedad de las sociedades panameñas. Por otra parte los inmuebles propiedad de las sociedades panameñas se aportan a sociedades españolas de nueva y conveniente constitución, para, posteriormente transmitir las participaciones de estas sociedades a la nueva estructura fiduciaria situada en Funchal. Se elige Funchal por los beneficios fiscales derivados del Convenio de Doble Imposición Hispano Portugués y para poder disfrutar del régimen fiscal especial de Madeira, por el cual los beneficios obtenidos por las sociedades domiciliadas allí no tributaban.

Para continuar con las inversiones en España, se realizaban ampliaciones de capital en las sociedades españolas y la concesión de préstamos de dudosa legalidad, por no concurrir los requisitos mínimos exigidos por la normativa. Todo ello se realizaba por medio de la empresa fiduciaria radicada en Funchal, la cual no realizaba actividad económica alguna.

- Tercera etapa: al efectuarse modificaciones en la legislación fiscal de Portugal, el empresario, con el concurso del asesor fiscal, constituyó una nueva sociedad en Irlanda, la cual se convirtió en la nueva titular de las acciones de las sociedades españolas, a excepción de una de ellas.

Al transmitirse estas acciones a un precio superior al de adquisición, se produjo un aumento indirecto del coste de adquisición de los inmuebles, sin que la operación tributara en Portugal.

- Cuarta etapa: se producen cambios fiscales en la legislación irlandesa, que considera residentes en su país a todas las sociedades allí constituidas, independientemente de donde realicen sus operaciones, obligándolas a tributar por ello. Por ello, el empresario, otra vez con el concurso del asesor fiscal, constituyen una nueva empresa en Inglaterra, asumiendo la titularidad de toda la estructura que ostentaba la empresa irlandesa. Para evitar problemas en cuanto a la transmisión del patrimonio, constituyen una sociedad intermedia radicada en Belice.

- Pacto de silencio: en el año 2002 se produce la ruptura entre el empresario y su socio, alcanzando un acuerdo mediante el cual el empresario pagaba una fuerte suma de dinero a su socio a condición de que antes de una determinada fecha no se produjera una acusación por delito contra la Hacienda Pública contra él.
- Quinta etapa: en el año 2003 se efectúa una comprobación tributaria a sus empresas. A raíz de este hecho, el empresario y su asesor fiscal consideran que ya no son seguros el entramado fiduciario ni las empresas españolas para la consecución de sus fines, y se produce un vaciamiento patrimonial de la sociedad radicada en Inglaterra, por medio de la constitución de nuevas empresas en dicho país y en España. El vaciamiento patrimonial se produce comprando acciones de la primera empresa de Inglaterra, tras haberle sido abonados los préstamos concedidos a otras empresas con anterioridad.
- Sexta etapa: año 2004. El empresario, ahora sin el concurso de su asesor fiscal, cambia nuevamente el entramado societario. Ahora cuenta con la ayuda de un empleado de una de sus sociedades, quedando probado que éste desconocía las verdaderas intenciones del empresario. Con el fin de ocultar la titularidad real de los bienes y rentas del empresario, se instrumentalizan una ingente cantidad de sociedades “off shore” radicadas en Panamá, Belice, Portugal, Irlanda y España. Mediante la técnica de la refacturación, el empresario situó en Panamá la mayor parte de su beneficio obtenido en España. Para que sus operaciones bancarias con Panamá y Belice no fueran descubiertas, el empresario utilizaba cuentas de corresponsalía de los bancos con los que operaba, las cuales servían para disfrazar la titularidad y el territorio de origen o de destino de los flujos monetarios.

La sentencia condena al empresario como autor responsable por 12 delitos contra la Hacienda Pública, 6 por IRPF y 6 por Impuesto sobre el Patrimonio, a penas de prisión por cada uno de ellos, y la multa correspondiente a la cuota de cada uno de ellos, con responsabilidad personal subsidiaria, pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios fiscales o de la Seguridad Social por período determinado e inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena. Se aclara que la pena privativa de libertad lo será con el límite de cumplimiento establecido legalmente. También se le condena por un delito de blanqueo de capitales a pena de prisión y multa, con responsabilidad personal subsidiaria e inhabilitación para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, así como al pago proporcional de su parte de las costas.

Al asesor fiscal y abogado se le condena como autor responsable por 8 delitos contra la Hacienda Pública, 5 por IRPF y 3 por Impuesto sobre el Patrimonio, a pena de prisión por cada uno de ellos y multa, con responsabilidad

personal subsidiaria, pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios fiscales o de la Seguridad Social por período determinado, inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena e inhabilitación especial para el ejercicio de la profesión de abogado durante un año. También se aclara que la pena privativa de libertad lo será con el límite de cumplimiento establecido legalmente. Asimismo se le condena por un delito de blanqueo de capitales a penas de prisión y multa, con responsabilidad personal subsidiaria, inhabilitación para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, al pago proporcional de su parte de las costas e inhabilitación especial para el ejercicio de la profesión de abogado durante un año.

El empresario deberá indemnizar a la Hacienda Foral de Navarra con un importe económico, además de los intereses de demora, asumiendo la responsabilidad subsidiaria el asesor fiscal.

Se absuelve al hijo, al socio y al empleado del empresario.

| |
|--|
| Síntesis |
| Cuota: 40.000.000 € |
| Impuesto: IRPF e IP |
| Modus operandi: Defraudación mediante el uso de paraísos fiscales. |
| Acusación: Delito contra la Hacienda Pública en concurso con blanqueo de capitales |
| Fallo: Condena por delitos contra la Hacienda Pública |

3.2.1.2. Fraude a la Hacienda europea

A continuación, muestro y comento brevemente unas sentencias relativas a las previsiones del CP relativas al fraude a la Hacienda comunitaria, como otra de las facetas del delito fiscal.

Tabla 7. Sentencias definitivas Fraude a la Hacienda comunitaria

| SENTENCIA | FECHA |
|---------------|------------|
| SAN 8174/2005 | 02/02/2005 |
| STS 8328/2006 | 15/12/2006 |
| SAN 5697/2008 | 20/11/2008 |
| STS 3873/2010 | 25/06/2010 |

En realidad el caso es único, aunque sigue un complejo periplo jurisdiccional. La acusación inicial es por delitos contra la Hacienda Comunitaria en concurso con falsedades documentales.

Los imputados en la causa fueron 12 personas físicas y una jurídica como responsable civil subsidiaria. La persona jurídica es el resultado de la fusión de varias empresas dedicadas a la producción y distribución de azúcar. Los hechos

tienen lugar en el contexto de las cuotas establecidas por la Unión Europea para la producción agrícola, en este caso referidas al azúcar. Esta última empresa depende de otra matriz dedicada al sector alimentario.

A fin de regularizar o aflorar excedentes y de equilibrar la producción de las diferentes fábricas, los responsables de las empresas azucareras anteriores a la fusión, realizaron una compleja práctica consistente en recoger documentalmente como veraces toda una serie de traslados de azúcar entre fábricas y almacenes de la misma empresa que eran absolutamente ficticios e inexistentes.

Para ello, se usaba un complejo conjunto documental y contable que le prestase apoyo formal y externo, de modo que en su totalidad presentase una apariencia de verosimilitud fundamentalmente enderezada a llevar al convencimiento de quienes lo examinasen y analizaran la autenticidad de los movimientos y desplazamientos documental y contablemente reflejados.

Se estimó probado que todas las cantidades anuales no satisfechas por el concepto exacción reguladora superaban los 50.000 euros. En ninguno de los dos supuestos tributarios que se examinaron en el juicio la normativa fiscal comunitaria exigía la acreditación de la eventual venta de azúcar en el mercado interior. La comprobación y acreditación de dicha venta afectaría, en su caso, a otro tributo distinto (impuesto de sociedades), que no era objeto de la causa.

Los actores principales eran personas que ocupaban cargos en los primeros escalones de la cadena de toma de decisiones. La puesta en práctica de tales movimientos internos ficticios exigía un conocimiento global del funcionamiento y realidad productiva de la empresa, una capacidad de incidencia en la operatividad de la empresa y una autoridad funcional en la empresa de las que, lógicamente, carecían quienes ejercían la gerencia de cada fábrica en particular. De hecho, los responsables máximos de las fábricas (director y administrador de cada una de ellas) ni conocían en cada momento los datos o las cifras de producción de otras fábricas de la empresa, ni tenían capacidad decisoria sobre la oportunidad de realizar un movimiento interno ficticio, ni interés particular en que éste se llevase o no a cabo, dado que la unidad de cómputo productivo no era la fábrica que regentaban sino la empresa a la que pertenecían, y los criterios eran los de sus órganos centrales rectores.

La Audiencia Nacional en su Sentencia 5697/2008, advirtiendo la disposición de la Sala de informar favorablemente si los condenados solicitaban indulto, y repartiendo proporcionalmente las costas del proceso, condenó a los directores de 5 de las fábricas hallados culpables, como autores responsables, cada uno, de un delito continuado de falsedad documental, con penas de prisión y multa; y a los siete primeros imputados como responsables criminalmente de delitos fiscales y falsarios varios (cuatro en calidad de autores y 3 en calidad de partícipes

La responsabilidad civil derivada de los delitos se distribuyó entre los acusados como responsables directos, condenando como responsable civil subsidiario a la última persona jurídica existente, ya que ostenta la condición de sucesora de las anteriores como resultado de operaciones de fusión. Señala la sentencia la adición a las cantidades que detalla la adición de los intereses de demora correspondientes a la cuota defraudada, que se computarán a partir de la finalización del plazo voluntario de pago de que se trate en cada supuesto, conforme a la normativa correspondiente.

A todos los condenados se les impone la pena accesoria de inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de las condenas privativas de libertad y a los acusados autores y partícipes, la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas (con excepción de las Comunitarias) y del derecho de gozar de beneficios o incentivos fiscales (con excepción de los Comunitarios) o de la Seguridad Social por un periodo de tres años.

Una vez emitida esta sentencia, los acusados recurren nuevamente en casación, y la STS 3873/2010 estima parcialmente los recursos presentados por 9 acusados personas físicas y la persona jurídica, y en su integridad los presentados por 3 acusados personas físicas. El Tribunal Supremo dicta segunda sentencia en la que matiza los hechos probados en el siguiente sentido:

“Cuatro de los acusados, no desempeñaban funciones equivalentes ni de Derecho ni de Hecho a la de administradores de las sociedades tributariamente obligadas al pago de los tributos cuyo pago se eludió conforme dejamos establecido en los demás hechos probados.

Tres acusados actuaron sin autonomía y sin la información necesaria, en cuanto al concreto cumplimiento de las diversas obligaciones tributarias de las sociedades titulares de las empresas en que desempeñaban aquellos cargos.

La tramitación de la causa en la instancia, por razón de la nulidad de la primera sentencia y por el tiempo transcurrido desde que se ordenó dictar una nueva resolución hasta que fue efectivamente dictada, se demoró más allá de lo justificable lo que, unido al tiempo necesario invertido en la tramitación total del procedimiento, supuso una gravosa espera para las partes.”

Y modifica por tanto el fallo, aplicando a todos los condenados la atenuante de dilaciones indebidas, y modificando la imputación de responsabilidades a varios sujetos (distinguiendo la participación de la cooperación necesaria). El mismo Tribunal Supremo apunta que “[s]iempre que se mantengan las presentes circunstancias, en atención al proceso acumulativo de las penas aplicadas y a la personalidad de los acusados, el Tribunal informaría, en su caso, favorablemente

al indulto parcial de las penas impuestas e (sic) supuesto de que este llegara a solicitarse”.

| |
|--|
| Síntesis |
| Cuota: 50.000.000 € |
| Impuesto: Hacienda Europea |
| Modus operandi: Uso de documentación falsa con el fin de no tributar por los excedentes de azúcar. |
| Acusación: Delito contra la Hacienda Europea y falsedad documental |
| Fallo: Condena por delitos contra la Hacienda Europea |

3.2.1.3. Dos resoluciones de particular interés

Se incluye finalmente aquí particular atención a dos Sentencias de naturaleza distinta a las precedentes, pero de indudable interés por motivos bien distintos: la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos TEDH/2013/83, y a la SAN 2115/2014 contra el ex presidente de la CEOE, Gerardo Díaz Ferrán.

Dado que interesa entrar en detalle –siquiera sucinto– en su contenido, y no sólo agregarlas al acumulado que se estudia en el epígrafe relativo a sentencias de primera instancia, se entiende que esta es, si no la adecuada, al menos la ubicación menos mala para proceder a su análisis.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS 2013\83

No es frecuente que la persecución penal del fraude fiscal en España llegue hasta el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Pero tenemos un caso en que se dio tal supuesto: un ciudadano español recurre al Tribunal Europeo de Derechos Humanos por la violación del artículo 6.1 del Convenio sobre los Derechos Humanos de la Unión Europea. TEDH\2013\83.

El demandante fue juzgado por la AP de Barcelona por cuatro delitos contra la Hacienda Pública, siendo absuelto de los mismos. Presentado recurso de apelación, se dicta una segunda sentencia condenando al imputado por los cuatro delitos iniciales, al estimar el tribunal pruebas ya existentes anteriormente y que no se tuvieron en cuenta a la hora de emitir la primera sentencia. Esta decisión se toma sin haber sido oído al imputado para contradecir las pruebas mencionadas.

Posteriormente el demandante presenta recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional, el cual no es admitido a trámite por falta de argumentación suficiente.

Por todo ello el acusado presenta recurso ante el TEDH por la violación de los artículos 6.1, 5 y 41 del Convenio sobre los Derechos Humanos de la Unión Europea.

Dicho tribunal declara admisible la demanda relativa a la queja planteada por el principio de inmediación e inadmisibles el resto. Declara que ha habido violación del artículo 6.1 del Convenio. Respecto a la solicitud de pago por parte del Estado español de indemnizaciones en concepto de daño moral y de costas y gastos, el Tribunal acuerda el abono de cantidades razonables. Rechaza el resto de la demanda de indemnización.

La operativa ejecutada por el acusado consistía en que esta persona ostentaba la administración de hecho de una sociedad, no figurando como administrador de derecho. En base a las actuaciones que éste ordenaba y mediando el uso de contabilidad fraudulenta, se evadieron cuotas debidas a la Hacienda Pública en el IVA y en el IRPF.

SAN 2115/2014, 19/05/2014

A pesar de no ser una sentencia firme, incluyo este fallo por la relevancia pública de uno de los acusados y por perfil sociológico defraudador del mismo. Se trata de la sentencia contra el ex presidente de la CEOE, Gerardo Díaz Ferrán.

Se acusa de delito contra la Hacienda Pública a dos personas. La responsabilidad criminal de una tercera persona ha quedado extinguida por fallecimiento.

Como responsables de una empresa debían hacerse cargo de los créditos contra las sociedades que posteriormente derivaron en la primera, con el importe concedido para tal fin por la SEPI (Sociedad Estatal de Participaciones Industriales). No sólo no contabilizaron los créditos adquiridos en el momento exigible, ejercicio 2001, sino que además procuraron una quita de las deudas de las sociedades originarias, produciendo así una minusvalía con las correspondientes consecuencias fiscales en el ejercicio 2002.

Se condena a los dos administradores supervivientes como autores de un delito contra la Hacienda Pública, con atenuante de dilaciones indebidas, a penas de prisión y multa por el importe económico debido a la AEAT, con responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios fiscales o de la Seguridad Social por período determinado, inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y al pago por mitad de las costas causadas.

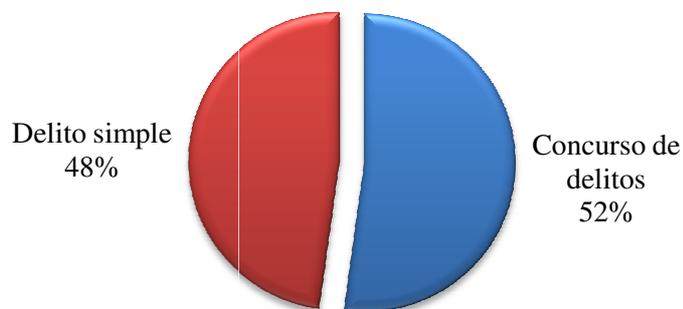
También se les condena a indemnizar conjunta y solidariamente a la Hacienda Pública en el importe debido de declarar más los correspondientes intereses de demora.

| |
|---|
| Síntesis |
| Cuota: 99.049.520,50 € |
| Impuesto: IS |
| Modus operandi: No declaración de beneficios procedentes de la actividad empresarial. |
| Acusación: Delito contra la Hacienda Pública |
| Fallo: Condena por delito contra la Hacienda Pública |

3.2.1.4. Resultados del estudio

Del total de sentencias estudiadas en los apartados 3.2.1.1 y 3.2.1.2, (no han formado parte del estudio las sentencias declarando la nulidad del proceso se observan los siguientes extremos⁴⁴¹:

Ilustración 2. Sentencias finales - Concurso de delitos



⁴⁴¹ Todos los gráficos son de elaboración propia.

Ilustración 3. Sentencias finales - Delito encuadrado en actividad empresarial

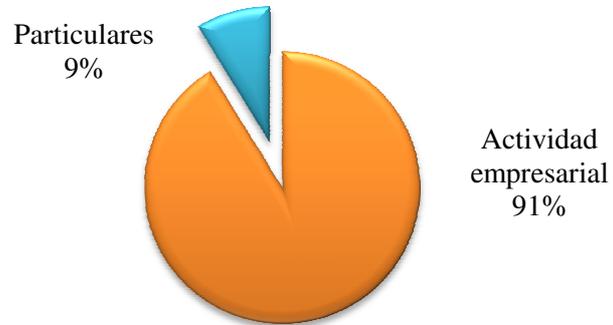


Ilustración 4. Sentencias finales - Uso de persona jurídica en la comisión del delito

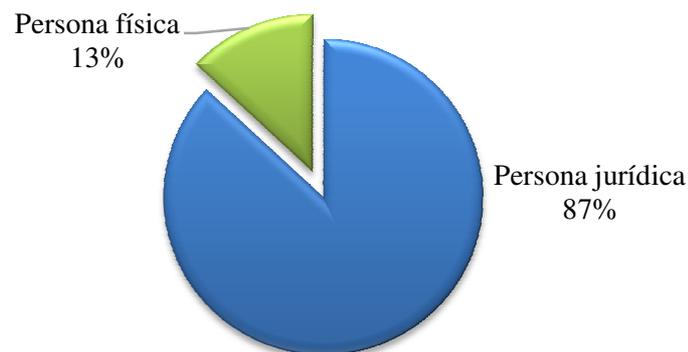


Ilustración 5. Sentencias finales - Existencia de organización criminal

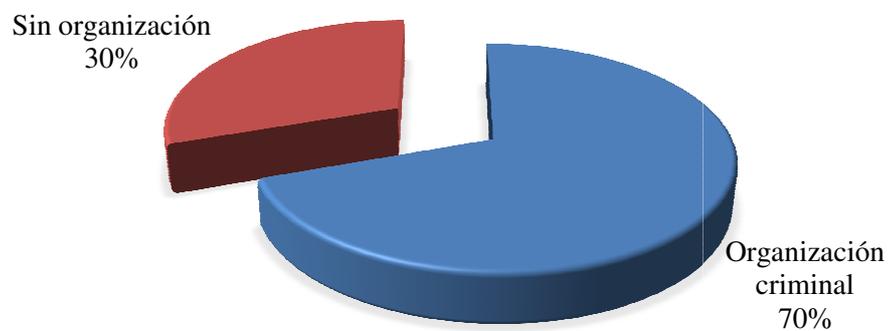


Ilustración 6. Sentencias finales - Uso de paraísos fiscales

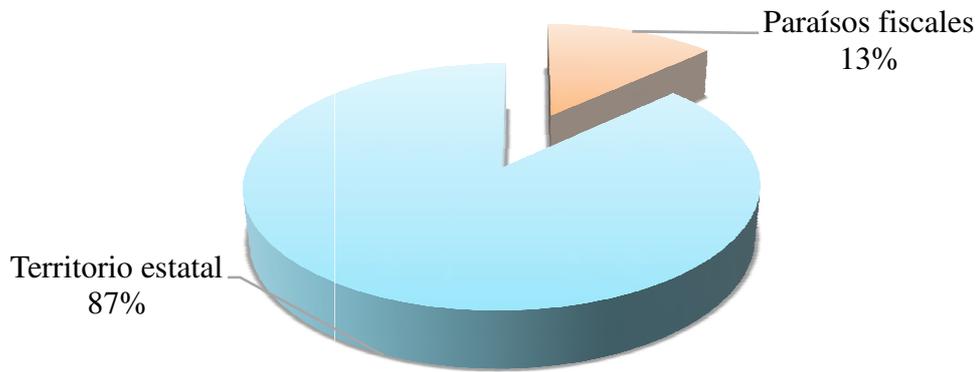


Ilustración 7. Sentencias finales – Porcentaje de condenas sobre sujetos imputados

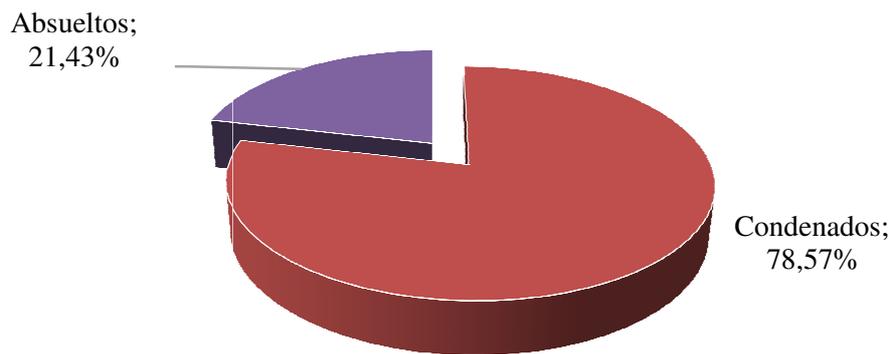


Ilustración 8. Sentencias finales - Porcentaje de condenas sobre delitos acusados

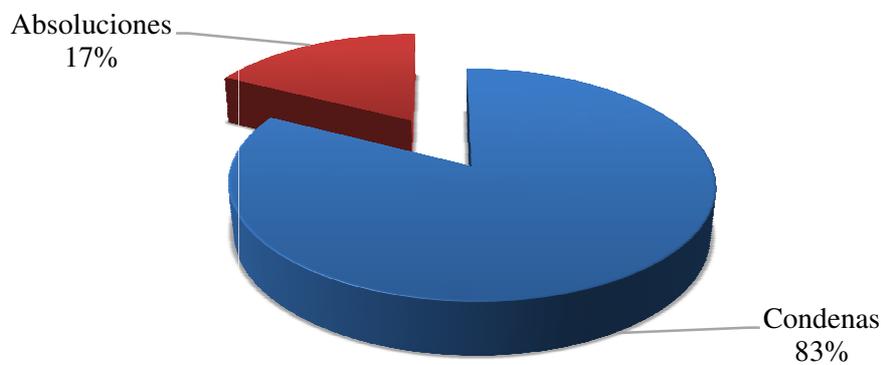


Ilustración 9. Sentencias finales - Penas de prisión de más de 2 años sobre total condenas

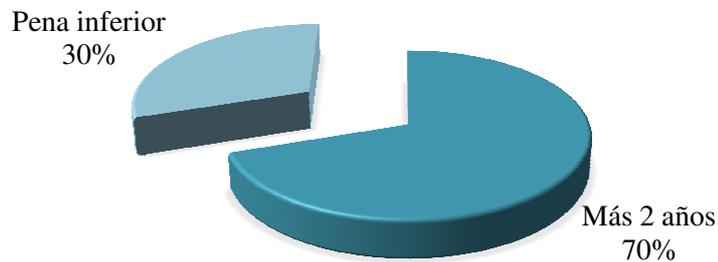
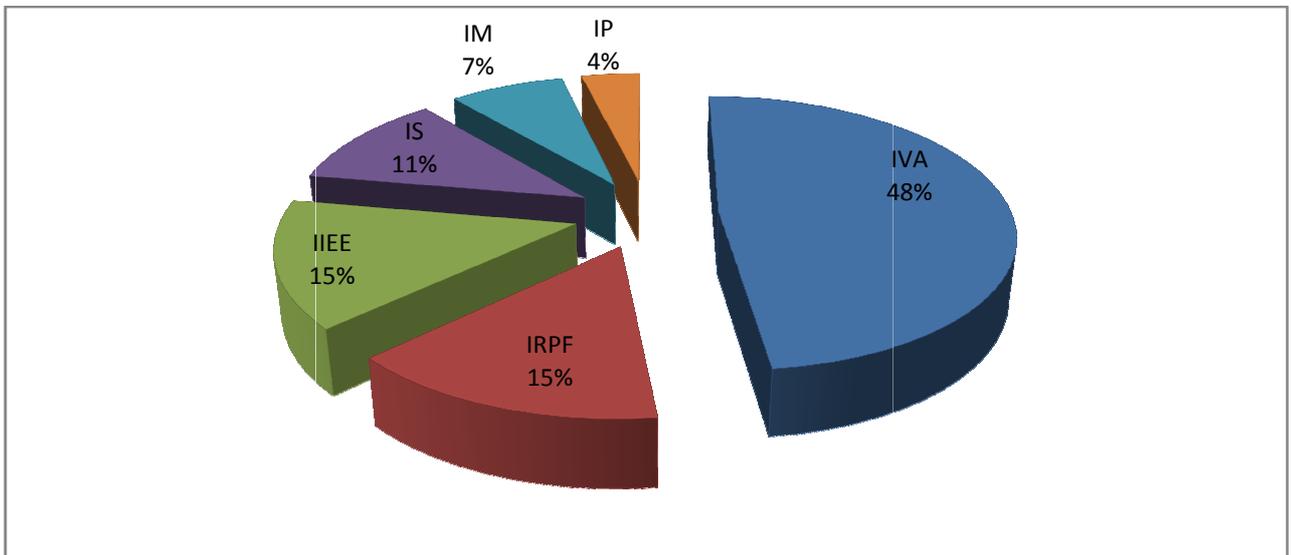


Ilustración 10. Sentencias finales - Impuestos defraudados



Se observa que en la mitad de los casos estudiados existe concurso de delitos, predominando el blanqueo de capitales.

Nueve de cada diez se producen en el contexto de una actividad empresarial, con utilización en el 87% de las sentencias de la fórmula de persona jurídica, la cual, en los casos de condena, es declarada responsable civil subsidiaria (sólo a partir de 2010 podría plantearse la atribución de responsabilidad directa en el delito).

En siete de cada diez sentencias se da la presencia de una organización criminal. Y en el 13% de los casos se recurre a paraísos fiscales para la ocultación de lo defraudado.

Todo lo anterior evidencia la concurrencia de conocimientos amplios y expertos del sistema tributario, fiscal y penal, con el concurso de profesionales de dichos campos.

Del total de los delitos denunciados por la AEAT, el 83% acaban siendo condenados. Tenemos que recordar que existe la posibilidad de regularizar la cuota defraudada durante el proceso administrativo y al inicio del proceso penal, lo cual supone que el índice de condenas sea bastante elevado respecto de las denuncias presentadas. De este porcentaje de condenas, las penas de prisión superiores a dos años de reclusión representan 7 de cada 10.

Respecto de los tributos defraudados, el 48% de los juicios se refiere al IVA; el 14,8 %-casi una sexta parte- al IRPF, coincidente con los Impuestos Especiales, en este caso referido a los correspondientes a la Unión Europea, gestionados por la Inspección de Aduanas; el 11,11% al IS; el 7,41% al Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte y el 3,72% al Impuesto sobre el Patrimonio.

Observamos como la mayor parte de los delitos aquí estudiados tienen como característica común el empleo de entramados societarios, personas jurídicas, para la perpetración del delito. Ello unido a la utilización de paraísos fiscales en 1 de cada 8 de los casos contemplados, me induce a reiterar la conclusión de que estamos ante conductas plenamente estudiadas por parte de los imputados y con un cariz altamente especializado. Esta última característica se consigue mediante el recurso a personal altamente especializado de bufetes de profesionales del derecho financiero y tributario o bien a los servicios que prestan la mayoría de los bancos en cuanto a inversiones evasoras en territorios como los refugios fiscales. El recurso a estos servicios profesionales no es universal, debido a su alto coste económico. De este modo, se produce un sesgo importante en cuanto al tipo de personas que accede a los mismos, el de la capacidad económica.

En cuanto al recurso a los bufetes profesionales, una medida para controlar las actuaciones de sus clientes sería la realización de una fiscalización efectiva de su contabilidad en concordancia con los movimientos de capitales operados mediante entidades financieras y, al mismo tiempo, realizando un control exhaustivo del inventario real de estas personas jurídicas.

El hecho de que en la mitad de los casos nos encontremos ante un concurso de delitos y que en el 70% del total de los casos se recurra al uso de una organización criminal, nos indica que en estos ámbitos se trabaja más pendiente de la obtención de lucro económico que de observar los límites legales en los cuales su actividad pasa de sanción administrativa a delito.

3.2.2. Sentencias de Audiencias Provinciales

En esta segunda parte se han estudiado 732 sentencias dictadas por las Audiencias Provinciales, desde el año 1999(en que la jurisprudencia comienza a recoger el delito fiscal por vía de las previsiones de la Ley Orgánica 10/1995) hasta el año 2013 (véase el Anexo IV para una relación exhaustiva de las resoluciones analizadas). El importe medio de la cuota defraudada es de 150.000 €.No han formado parte del estudio las sentencias declarando la nulidad del proceso.

Los gráficos resultantes incluyen las sentencias de los órganos jurisdiccionales incluidos en la primera parte.

3.2.2.1. Resultados del estudio

Del total de sentencias estudiadas, se observan las siguientes conductas:⁴⁴²

Ilustración 11. Total sentencias -Concurso de delitos.

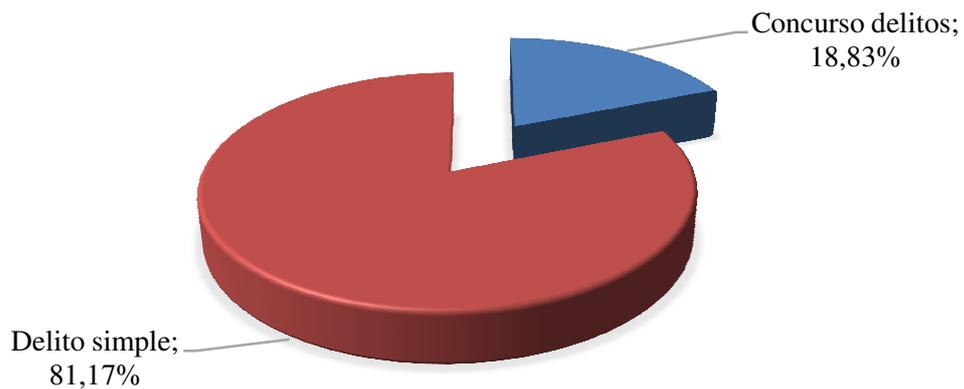
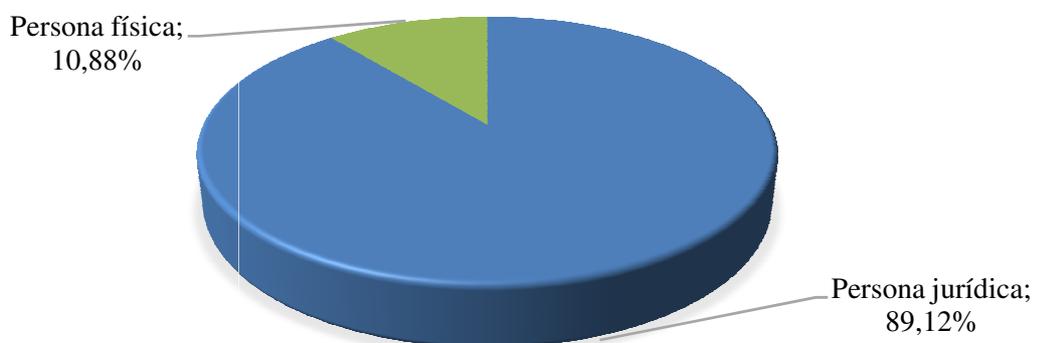


Ilustración 12. Total sentencias - Uso de persona jurídica en la comisión del delito



⁴⁴² Todos los gráficos son de elaboración propia.

Ilustración 13. Total sentencias - Existencia de organización criminal

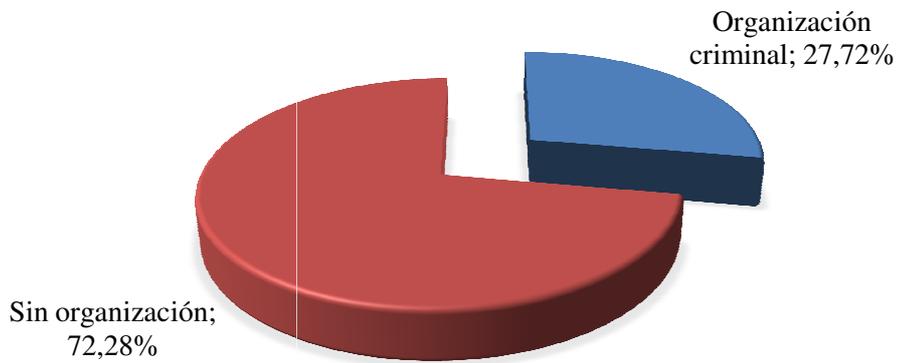


Ilustración 14. Total sentencias - Uso de paraísos fiscales

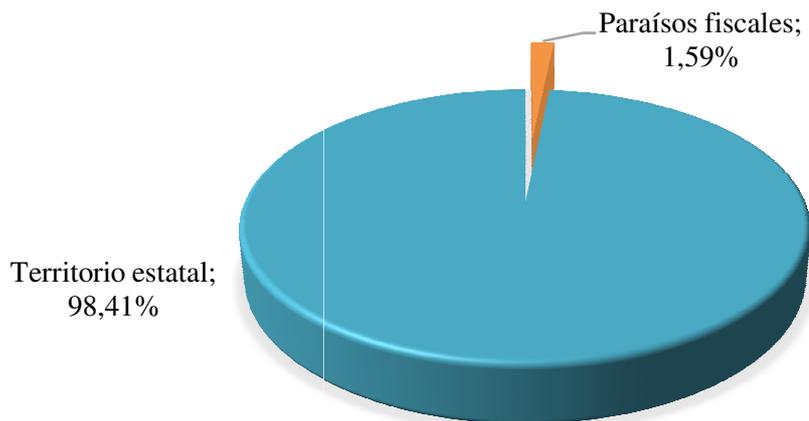


Ilustración 15. Total sentencias – Porcentaje de delitos condenados sobre denunciados

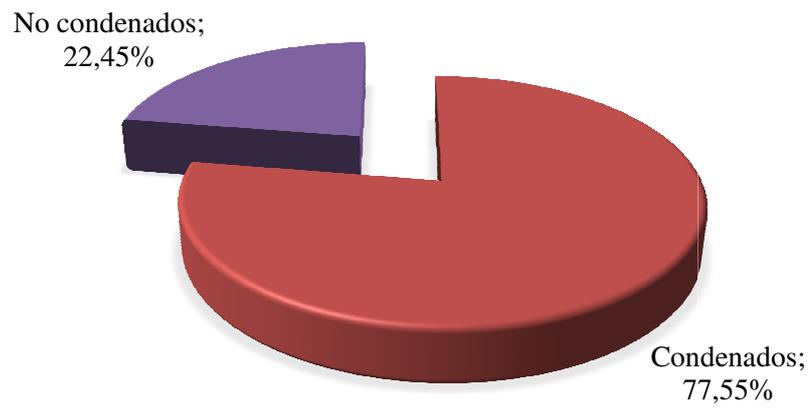


Ilustración 16. Total sentencias - Penas de prisión de más de 2 años sobre total condenas

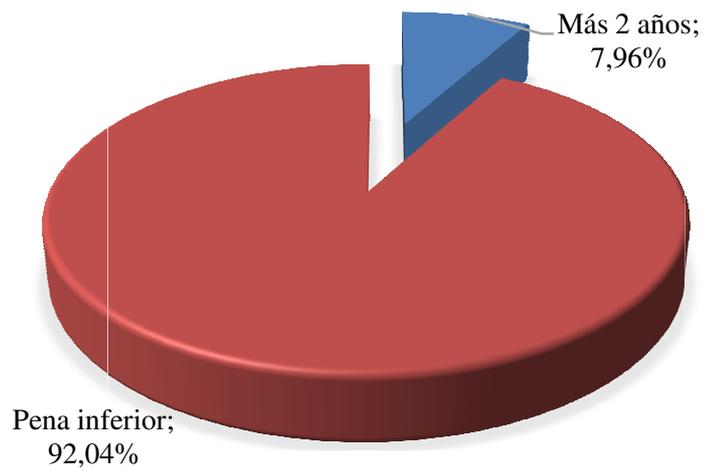
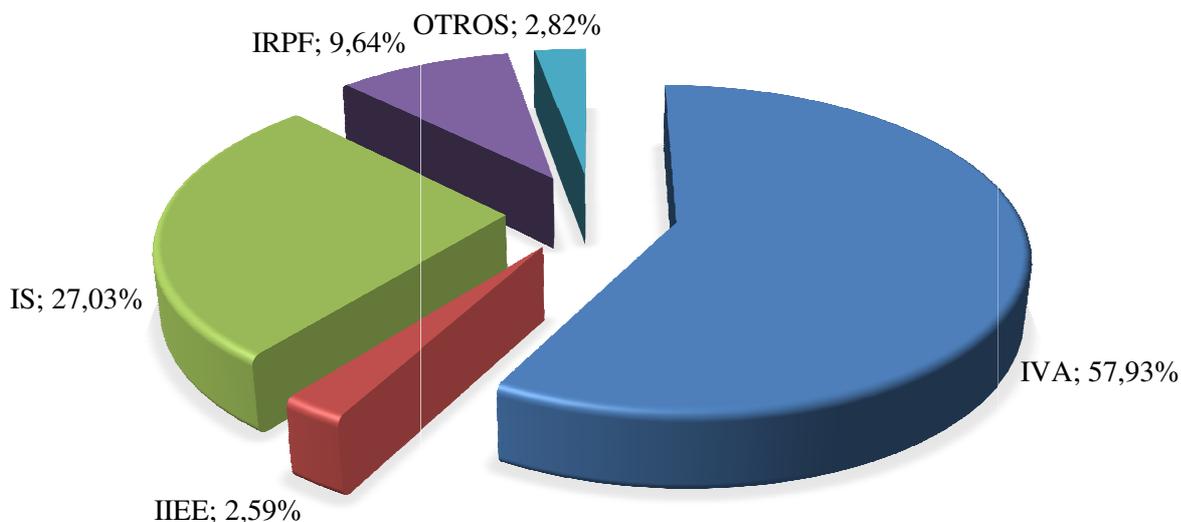


Ilustración 17. Total sentencias - Impuestos defraudados

En buena medida, se reiteran aquí los datos que ya avanzaba el estudio precedente; y el análisis de los resultados alcanza las mismas conclusiones.

Se observa que en la quinta parte de los casos estudiados existe concurso de delitos, predominando el blanqueo de capitales y la falsedad documental.

Nueve de cada diez se producen en el contexto de una actividad empresarial, con utilización en el 89% de las sentencias de la fórmula de persona jurídica, la cual, en los casos de condena, es declarada responsable civil subsidiaria.

En tres de cada diez sentencias se da la presencia de una organización criminal. Y en dos de cada diez de los se recurre a paraísos fiscales para la ocultación de lo defraudado.

Todo lo anterior evidencia la concurrencia de conocimientos amplios y expertos del sistema tributario, fiscal y penal, con el concurso de profesionales de dichos campos.

Del total de los delitos denunciados por la AEAT, ocho de cada diez acaban siendo condenados. Tenemos que recordar que existe la posibilidad de regularizar la cuota defraudada durante el proceso administrativo y al inicio del proceso penal. A pesar de ello, el índice de condenas es bastante elevado respecto de los fraudes denunciados. De este porcentaje de condenas, las penas de prisión superiores a dos años de reclusión representan 1 de cada 10.

Respecto de los delitos defraudados, el 57% se refiere al IVA. El impuesto sobre Sociedades ocupa el segundo lugar, con un 27,03%, el 9,64 %, una décima

parte, corresponde al IRPF. Los Impuestos Especiales, comprendiendo los estatales y los correspondientes a la Unión Europea, gestionados por la Inspección de Aduanas ascienden al 2,59%. Y por último, otros impuestos, comprendiendo los gestionados por administraciones locales o autonómicas ascienden al 2,82%.

3.2.3. Análisis de los resultados

El modus operandi de los casos sentenciados por la jurisdicción española por delito fiscal, a nivel general, comprendería la creación de una estructura legal mínima, mediante la constitución de personas jurídicas, para de ese modo generar interrelaciones económicas que permitan la deducción de cuotas de los diferentes impuestos mediante una interpretación personalizada de las normas. Como ejemplo podrían servir las tramas de IVA o bien las, ahora erradicadas, sociedades patrimoniales, creadas por personas físicas como puras sociedades tenedoras de bienes, sin efectiva actividad empresarial, a las cuales se las dotaba de una ficción empresarial para permitir la deducción de gastos que, aplicando en sentido puro la normativa correspondiente, no tendrían lugar.

En otros casos, y recurriendo también a la persona jurídica, simplemente o no se declara o bien se pretende la ocultación del responsable último, persona física, pretendiendo no tributar lo que le correspondería.

Respecto al uso de los paraísos fiscales, en el conjunto de las sentencias estudiadas es residual (no así, como vimos, en los casos que llegan a más altas instancias). Mientras que en la primera parte observamos que se recurre a paraísos fiscales en el 13% de los casos, en la segunda parte dicho recurso disminuye hasta el 1,59 %.

No obstante lo riguroso de las afirmaciones anteriores, conviene matizar los resultados contrastando la información obtenida en la primera parte del estudio con la obtenida en la segunda parte y global.

El importe medio de las cuotas defraudadas en las sentencias de AP ronda los 150.000 € por delito, siendo dicho importe sobradamente superior al millón de euros en los delitos que llegan a las instancias superiores: Audiencia Nacional, Tribunal Supremo y Tribunal Constitucional.

El concurso de delitos con el fraude a la Hacienda Pública no supera la quinta parte en el cómputo general, mientras que en el específico de las instancias superiores alcanza casi la mitad de los casos.

El uso de persona jurídica para la realización del delito no varía significativamente.

La existencia de organización criminal pasa de un 27,72% en el cómputo global a un 70% en las sentencias de la primera parte.

La proporción entre delitos denunciados y condenados no experimenta variaciones de importancia entre un grupo de sentencias y el otro.

La condena a más de 2 años de prisión pasa del 70% en instancias superiores al 7,96% en el cómputo global. Este descenso significativo puede ser debido a los importes que se manejan como cuota media defraudada en los delitos que no trascienden de la jurisdicción de las Audiencias Provinciales. Se observa en este ámbito una mayor aplicación de la atenuante de dilaciones indebidas, respecto de las instancias superiores. Posiblemente se dé una falta de condenas suficientes para el ingreso en prisión por una política penitenciaria que no desea llenar las cárceles de delincuentes de cuello blanco⁴⁴³.

Respecto a los impuestos defraudados, la gran estrella sigue siendo en ambos grupos el IVA, estimándose en ambos casos en la mitad de los delitos (48% y 57,93%).

El IRPF se defrauda más en los delitos que alcanzan instancias superiores (14,81% frente al 9,64%), delitos que, no debemos olvidar, se caracterizan entre otros elementos por una mayor cuota defraudada.

El IS experimenta un notable aumento en el cómputo global (27,03% frente al 11,11%), al contrario que los impuestos especiales (2,59% en el global frente al 14,81% de los delitos contemplados en la primera parte).

Por todos los datos analizados, me atrevería a concluir que el fraude especializado (referido al contemplado en la primera parte de este estudio) es el que intenta agotar la vía penal para conseguir una sentencia favorable o menos gravosa para sus intereses, mientras que el defraudador “de cuantía mínima” es el que se conforma con la sentencia dictada en su ámbito provincial. Ello puede ser debido al uso de profesionales del ámbito penal y tributario para la consecución de sus fines ilícitos como se puede deducir del uso de organizaciones creadas con ánimo de defraudar, del mayor recurso a los paraísos fiscales (se recurre a ellos seis veces más en el fraude de mayor importe que en el global) y del incremento en más de tres veces de los concursos de delitos en el ámbito específico respecto del global.

En base a todo lo observado, coincido con el Informe elaborado por el Observatorio del Delito Fiscal en cuanto a las características del delito⁴⁴⁴:

- Estar en posesión de unos conocimientos y habilidades especiales. Se recurre a asesoramiento especializado, dando lugar a actuaciones al margen de la ley o bien a ingenierías fiscales que impidan o entorpezcan su persecución o bien dificulten su prueba.
- Este delito se localiza predominantemente en el desempeño de actividades empresariales y al amparo de la propia mecánica de los impuestos.

⁴⁴³Borja Jiménez, E. (2011: 220); Sanz Mulas, N. (2016: 243, 250-251, 257); Zúñiga Rodríguez et al. (2012: 30, 46); Vidales Rodríguez (2014: 1, 3, 7, 13-14, 20-21).

⁴⁴⁴ ODF (2006: 7).

- Se ocasiona un daño material de gran importancia, que se acentúa año a año.

Y también en base al estudio, me atrevo a elaborar la siguiente tipología de delincuentes fiscales:

1. *Defraudador tipo*: la mayor parte de los estudiados en las sentencias provinciales, los cuales inciden en el delito por un posible error de cálculo a la hora de interpretar la normativa y estimar la oportuna cuota tributaria. Ello puede ser debido a que la inversión en asesoramiento especializado es mínima, cuando no inexistente. La mayor parte de los casos estudiados en este ámbito superan la cuota delictiva por escaso margen. Es el más numeroso en cuanto a los delitos conocidos.
2. *Defraudador medio*: básicamente los estudiados en las sentencias de instancias superiores. Recurren frecuentemente, sino siempre, a profesionales de los diferentes ámbitos para crear entramados empresariales que den una apariencia de legalidad a su negocio basado en el lucro personal, con una gran capacidad económica o que invierten una parte importante de recursos en intentar borrar huellas.
3. *Gran defraudador*: utilizan entramados más complejos que los defraudadores medios, por lo que es difícil descubrirlos en el ámbito de las actuaciones cotidianas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Se les descubre la mayoría de las ocasiones por datos facilitados por personas involucradas en la organización defraudadora o por terceros como en el caso de las listas de impositores en paraísos fiscales.

Segunda Parte

***Persecución
del fraude fiscal
y política fiscal***

4. La persecución del fraude fiscal: fiscalía e inspección tributaria

El delito fiscal es perseguible de oficio; pero ni en un sistema acusatorio puede la jurisdicción impulsar la persecución del delito sin parte acusadora, ni en la práctica es viable a la jurisdicción penal con carácter general perseguir delitos fiscales si la Administración no impulsa su persecución.

Se ha atendido ya, al hablar de los actores en el delito fiscal (*supra*, apartado 3.1.1), tanto al papel de la Administración de Justicia, como al de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, prestando atención al auxilio que Fuerzas y Cuerpos de Seguridad pueden prestar a su labor.

Se pretende en esta segunda parte profundizar en el análisis de la función y los criterios de actuación de quienes, por demás, acaban concurriendo como partes acusadoras al proceso penal (véase más arriba apartado 1.9.1) y para poder hacerlo investigan el delito: Fiscalía y, muy especialmente, Inspección tributaria. Para ello, es preciso tener clara la estructura orgánica y la atribución competencial de estos destacados actores en la política criminal respecto del fraude fiscal.

4.1. El papel de la Fiscalía

El Ministerio fiscal⁴⁴⁵ es un órgano constitucional integrado con autonomía funcional en el Poder Judicial.

La Ley 50/1981, de 30 de diciembre, regula el Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal, tal y como viene definido en el artículo 124 de la Constitución Española

En el ámbito de la protección penal, tiene la consideración de autoridad.

Su misión es la de promover la acción de la Justicia en defensa de la legalidad, de los derechos de los ciudadanos y del interés público tutelado por la ley, de oficio o a petición de los interesados, así como velar por la independencia de los Tribunales, y procurar ante éstos la satisfacción del interés social. Ejerce sus funciones por medio de órganos propios conforme a los principios de unidad de actuación y dependencia jerárquica y con sujeción, en todo caso, a los de legalidad e imparcialidad. Su imparcialidad consiste en actuar con independencia y objetividad en defensa de los intereses que tiene encomendados.

El Gobierno puede interesar, pero no ordenar, al Fiscal General del Estado que promueva ante los Tribunales las actuaciones pertinentes en orden a la defensa del interés público.

En el proceso penal ejerce la acusación pública, ejercitando las acciones penales, haya o no acusador particular, pudiendo asimismo promover la absolución, salvo en los delitos privados.

Interviene instando la adopción de medidas cautelares y la práctica de diligencias, pudiendo ordenar a la Policía Judicial las que estime oportunas. En el ámbito de las medidas cautelares, debe comparecer para decidir sobre la prisión provisional. Ha de entablar la acción civil junto a la penal, salvo renuncia del ofendido o reserva de acciones civiles, en cuyo caso se pedirá el castigo de los culpables.

Respecto a los delitos contra la Hacienda Pública, recibe las denuncias de la Administración Tributaria. Las envía a la autoridad judicial, querellándose o decretando su archivo.

⁴⁴⁵ ODF (2006: 33 y 34), respecto de todas las afirmaciones; Ley 50/1981, de 30 de diciembre, por la que se regula el Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal. BOE 13/01/1982.

4.2. La inspección tributaria: fines, organización, funcionamiento

La Agencia Estatal de Administración Tributaria se crea en base al artículo 103 de la Ley 31/1990⁴⁴⁶, constituyéndose efectivamente el día 1 de enero de 1992.

Su normativa reguladora se detalla en el ANEXO I.

Adquirió la forma de entidad de derecho público adscrita al Ministerio de Economía y Hacienda a través de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos. Esta forma jurídica le confiere cierta autonomía en materia presupuestaria y de gestión de personal.

4.2.1. Fines

Su cometido es aplicar efectivamente el sistema tributario estatal y aduanero, al igual que los recursos de otras Administraciones Públicas nacionales o de la Unión Europea cuya gestión le sea encomendada por ley o convenio⁴⁴⁷.

La aplicación del sistema tributario debe propiciar que se cumpla el principio constitucional en virtud del cual todos hemos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a nuestra capacidad económica.

La AEAT, a pesar de las tareas que tiene encomendadas, no tiene competencias para la elaboración y aprobación de normas tributarias ni para la asignación de recursos públicos a las diversas finalidades, en el ámbito del gasto público.

Su misión es fomentar el cumplimiento por la ciudadanía de sus obligaciones fiscales⁴⁴⁸, desarrollando dos líneas de actuación:

1. Prestación de servicios de información y asistencia al contribuyente para minimizar los costes indirectos asociados al cumplimiento de las obligaciones tributarias.
2. Detección y regularización de los incumplimientos tributarios por medio de actuaciones de comprobación y control.

⁴⁴⁶ Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (BOE, 28-diciembre-1990).

⁴⁴⁷ Artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (BOE, 28-diciembre-1990); AEAT (09); AEAT (10); AEAT (13).

⁴⁴⁸ AEAT. (2015). Información institucional.

4.2.2. Organización

La Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT depende en primer lugar de la Presidencia de la misma.

Esta deriva parte de sus responsabilidades en la Dirección General, que asimismo deriva en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

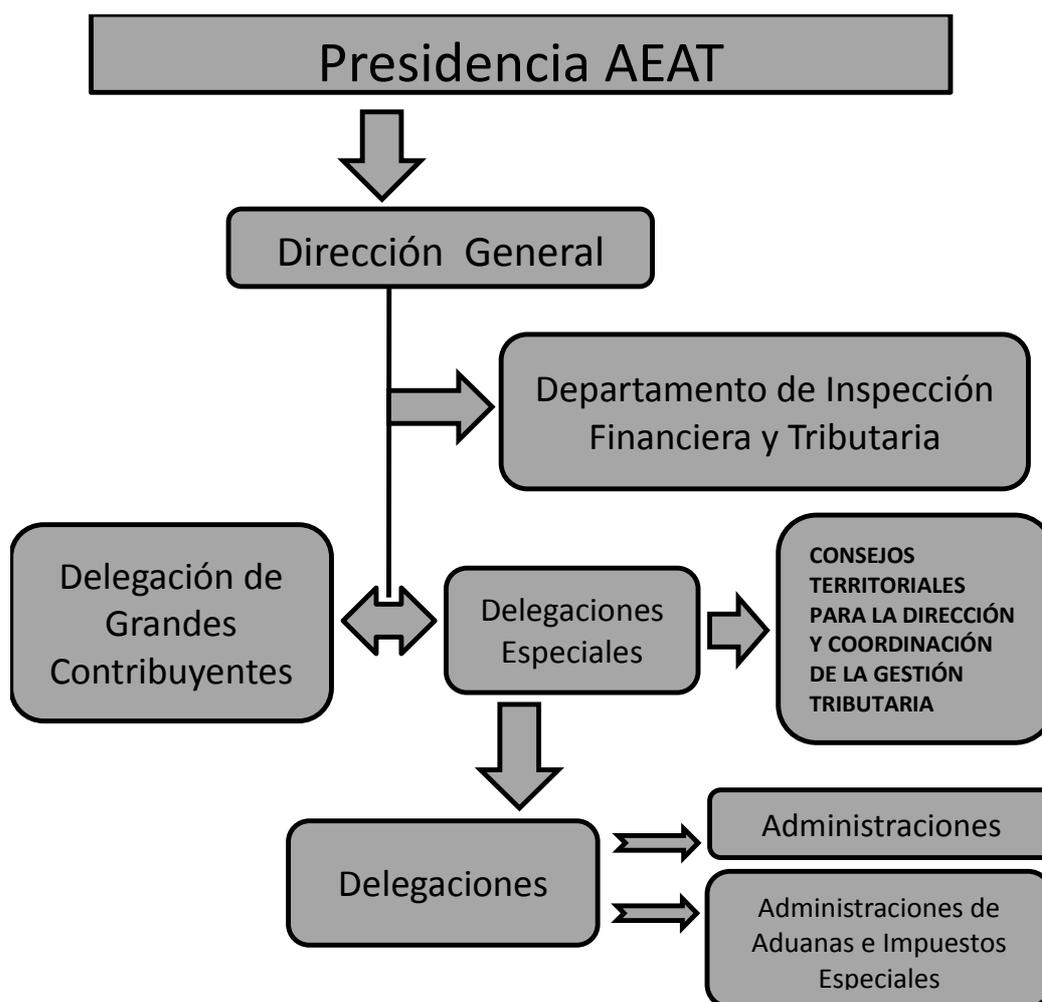
En el mismo rango que el Departamento se encuentran la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y las Delegaciones Especiales, estas últimas con ámbito de actuación autonómico.

En cada Delegación Especial existe un Consejo Territorial para la dirección y coordinación de la Gestión Tributaria.

Dependientes de las Delegaciones Especiales están las Delegaciones, con ámbito de actuación provincial.

Subordinadas a estas Delegaciones nos encontramos a las Administraciones de la AEAT y a las Administraciones de Aduanas e Impuestos Especiales.

Ilustración 18. Organización Inspección Tributaria



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de AEAT (13). Organigrama AEAT.

4.2.3. Funcionamiento

Se distinguen, en la normativa de referencia, dos ámbitos de funcionamiento⁴⁴⁹. Por una parte las funciones encomendadas al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (en adelante, Departamento) y por otra las funciones atribuidas específicamente a su titular.

4.2.3.1. Funciones del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria

El Departamento de Inspección Financiera y Tributaria tiene asignadas como funciones⁴⁵⁰, entre muchas otras, las siguientes que resalto por ser de mayor transcendencia para la cuestión que nos ocupa:

Respecto a los tributos o derechos encomendados a esta área, dirigirá, planificará y coordinará la inspección tributaria, al igual que ejercerá la potestad sancionadora vinculada a ella.

- Elaborará, (...) Para la realización de funciones inspectoras y su difusión, realizará recopilaciones de normativa, jurisprudencia, doctrina administrativa y de documentos que resultes de interés para esta tarea. (...)
- Establecerá criterios generales para los órganos de la Inspección⁴⁵¹ en lo relativo al delito contra la Hacienda Pública.
- Dará traslado a la Comisión para la Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias del estudio de la información relevante en materia de blanqueo de capitales.
- Propondrá y coordinará el nombramiento de peritos judiciales y del personal en funciones de auxilio jurisdiccional. También coordinará otras actuaciones de colaboración con los órganos judiciales que sean de su competencia.

⁴⁴⁹ Artículo 5, Orden HAP/393/2013, de 11 de marzo, por la que se modifican la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias, y la Orden de 2 de junio de 1994, por la que se desarrolla la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

⁴⁵⁰ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. BOE 05/09/2007; AEAT (01). *Memorias anuales*; AEAT (02) *Planes anuales de control tributario*; AEAT (03) *Planes de regularización y de lucha contra el fraude*; AEAT (04) *Planificación*; AEAT (09) *Normativa reguladora*; AEAT (10) *Organización*.

⁴⁵¹ Siempre y cuando aparezca el término Inspección, con la inicial en mayúsculas, me refiero a la Inspección Financiera y Tributaria. Ver nota siguiente.

- Tramitará y controlará las denuncias que se presenten en el Departamento en materias de su competencia.
- Analizará el fraude fiscal, elaborará estudios y propuestas para combatirlo y detectarlo precozmente y elaborará y sistematizará los métodos, protocolos y técnicas de trabajo a utilizar en las actuaciones inspectoras.
- Desarrollará proyectos y programas de investigación, coordinará las actuaciones de las unidades especializadas en investigación y realizará directamente y coordinará actuaciones de investigación.
- Llevará a cabo directamente funciones de auditoría informática que se deriven de actuaciones inspectoras o de auxilio judicial, coordinando a las unidades que ejecuten dicha tarea. Emitirán informes en el ámbito de la facturación electrónica.

4.2.3.2. Funciones atribuidas al titular del Departamento

El titular del Departamento, entre otras funciones, tiene atribuidas las siguientes⁴⁵²:

“[...]2. Iniciará el procedimiento sancionador relativo a sanciones no pecuniarias derivadas de actuaciones inspectoras y de gestión tributaria en el ámbito de la Inspección.

3. Acordará, dentro del ámbito del régimen de asistencia jurídica de la AEAT, la interposición de querrela por la presunta comisión de delitos contra la Hacienda Pública, dentro de las funciones y competencias del Departamento.

4. Conforme a lo dispuesto por la Dirección General de la AEAT, acordará la formulación por la posible comisión de delitos contra la Hacienda Pública en el transcurso de procedimientos o actuaciones del Departamento.

5. Cuando resulte necesario para el desarrollo del plan de control tributario, acordará la extensión de las competencias de los órganos del área de la Inspección de una Delegación Especial al ámbito de otras Delegaciones Especiales, una vez se hayan oído los Delegados Especiales afectados.

6. Cuando no se observe la obligación de apoyo, concurso, auxilio y protección que sea necesario al personal de la Inspección en el ejercicio de sus funciones, por parte, en

⁴⁵² Destaco en este epígrafe las funciones preferentes para el ámbito de la cuestión planteada en esta tesis. Para la lectura íntegra de todas ellas, remito al Artículo 5.2 de la Orden HAP/1431/2015, de 16 de julio, por la que se modifican la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias, y la Orden de 2 de junio de 1994, por la que se desarrolla la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

*general de quien ejerza funciones públicas, dará traslado de lo actuado al Servicio Jurídico de la AEAT[...]*⁴⁵³

*“[...]11. Autorización a determinados Inspectores Jefes para la realización de actuaciones de comprobación e investigación concretas[...]*⁴⁵⁴

*“[...]14. Autorización a los funcionarios de la Inspección participantes en un control simultáneo para que intercambien información directamente dentro de este ámbito[...]*⁴⁵⁵

Desde el año 2004, se publican anualmente los Planes Generales de Control Tributario.⁴⁵⁶ Los Planes Generales de Control Tributario⁴⁵⁷ se utilizan como guía de actuación de la Inspección. En ellos se indica las líneas de intervención a seguir por la AEAT en general.⁴⁵⁸

⁴⁵³ Artículo 5.2 Orden HAP/1431/2015, de 16 de julio.

⁴⁵⁴ Ibidem.

⁴⁵⁵ Ibidem.

⁴⁵⁶ AEAT. Planificación. (2015).

⁴⁵⁷ AEAT. Planificación. (2015) Visitada el 28/05/2017.

⁴⁵⁸ Art. 116 LGT. Ver ANEXO III.

4.3 Un apunte crítico

La tarea asignada es ingente, que no imposible. Para llevarla a cabo, la AEAT dispone de medios técnicos y humanos.

Respecto a los medios técnicos, la AEAT está a la vanguardia en investigación, desarrollo e innovación de métodos y herramientas, ya sea desde el ámbito legal como del informático. Cabe destacar al respecto los programas de colaboración internacional en los cuales la AEAT ha sido invitada en calidad de ponente dentro del ámbito de implantación de políticas fiscales en otros países, preferentemente en países miembros de la Unión Europea y de América Central y del Sur.

Los medios humanos están plenamente cualificados en el aspecto técnico, con una amplia preparación para acceder al desempeño de sus puestos; aunque desde luego los cursos de formación y actualización de conocimientos que reciben, aun siendo buenos, siempre podrán ser mejorables.

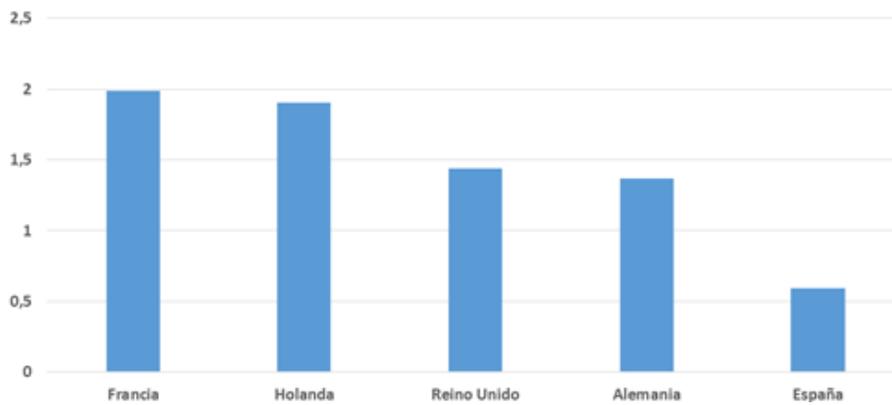
Sin embargo, conviene destacar que a pesar de su excelente preparación, los medios humanos en la AEAT son escasos si los comparamos con otras administraciones tributarias de nuestro entorno⁴⁵⁹.

Mientras que en España existe una media de un funcionario de la AEAT por cada 1687 habitantes, en países de la Unión Europea, la *ratio* de habitantes por funcionario se reduce drásticamente: en Alemania hay un funcionario por cada 732 habitantes; en el Reino Unido, uno por cada 694; en Holanda, uno por cada 525 y en Francia uno por cada 503 habitantes.⁴⁶⁰ Lo que significa, en cuanto aquí nos importa, que si por cada 1.000 habitantes Francia y Holanda tienen casi dos agentes tributarios, y Alemania y Reino Unido uno y medio, en España tiene poco más de medio.

⁴⁵⁹S.F. (2013d) EFE. (12/02/2013). UGT exige oferta de empleo en la Agencia Tributaria para combatir el fraude. *Expansión*.

⁴⁶⁰ En este sentido tenemos en el párrafo 2º del Capítulo I del Preámbulo de la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa: “[...] No existe, según la teoría económica, un tamaño óptimo del sector público, pero sí indicadores que dan una idea de su dimensión. El más habitual es el ratio de Gasto Público sobre el Producto Interior Bruto (PIB). De acuerdo con este indicador, España se sitúa entre los diez países de la Unión Europea con menor gasto público en porcentaje de PIB, que ascendió a 43,4% en 2012 (excluyendo la ayuda financiera)[...]”.

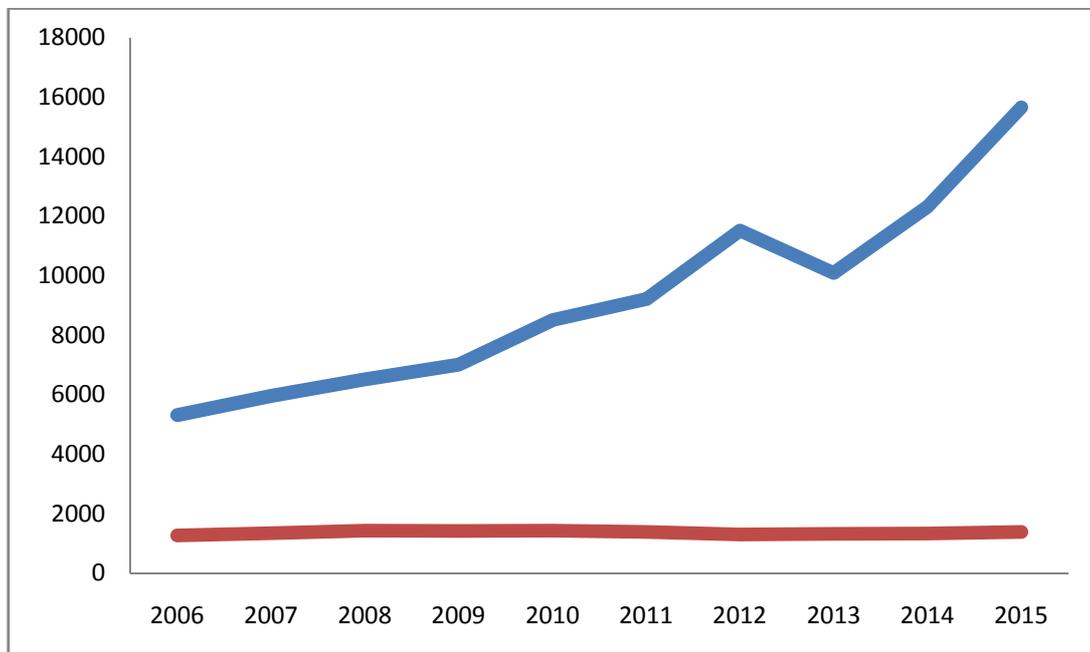
Ilustración 19. Empleados de la Agencia Tributaria por cada 1.000 habitantes en Europa



Elaboración propia a partir de datos de UGT-FSP-AEAT⁴⁶¹

Esta dotación no implica, de por sí, escasa eficiencia. Si contrastamos el presupuesto destinado a personal en la AEAT en diversos ejercicios y los ingresos conseguidos en las actuaciones de prevención y control del fraude tributario y aduanero por el personal de la AEAT, los datos son los que se reflejan seguidamente.

Ilustración 20. Presupuesto en personal AEAT y deuda descubierta desde 2006



| | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
|--------------------|------|------|------|------|------|------|-------|-------|-------|-------|
| Ingresos | 5310 | 5954 | 6518 | 7008 | 8499 | 9210 | 11517 | 10091 | 12318 | 15663 |
| Presupuesto | 1260 | 1332 | 1420 | 1414 | 1425 | 1386 | 1291 | 1313 | 1322 | 1382 |

⁴⁶¹S.F. (2013d) EFE. (12/02/2013). UGT exige oferta de empleo en la Agencia Tributaria para combatir el fraude. *Expansión*.

Elaboración propia a partir de datos Memorias AEAT; cifras en millones de euros

Teniendo en cuenta estos resultados y vinculando la información que arrojan ambos gráficos, el autor opina que parece razonable pensar que dotando a la AEAT española de medios humanos en una cuantía equivalente a otros países de la Unión Europea, la recaudación líquida efectiva aumentaría prácticamente al triple, consiguiendo con ello una aplicación efectiva de políticas criminales en cuanto a la persecución del fraude fiscal y la posesión de un presupuesto digno para la aplicación de políticas de Estado sociales y la voluntad política para llevarlas a cabo.

Y ello, aún con más motivo, porque la congelación de plantilla se ha asociado a un desarrollo creciente de planes de regularización y lucha contra el fraude;⁴⁶² dentro de un plan que se define en las siguientes líneas:

Ilustración 21. Planes de regularización y lucha contra el fraude



Fuente: M^a de Hacienda y Función Pública

Todo ello supone un notable aumento de funciones encomendadas, sin aumentar la asignación de medios humanos (y no debe olvidarse el factor de envejecimiento de plantilla con la que la AEAT cuenta actualmente, con una media

⁴⁶² AEAT. Planes de regularización y de lucha contra el fraude. Visitada el 29/04/2014.

de edad de 51,14 años ya en 2015⁴⁶³) y sin ningún incremento del presupuesto asignado a la AEAT.⁴⁶⁴

⁴⁶³ Memoria AEAT 2015.

⁴⁶⁴ A modo de ejemplo, véase: “Disposición adicional única. Ausencia de incremento del gasto público. La aplicación de lo dispuesto en esta Orden no implicará aumento del gasto en el presupuesto de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.” *Orden HAP/393/2013, de 11 de marzo, por la que se modifican la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias, y la Orden de 2 de junio de 1994, por la que se desarrolla la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.* Esta frase la encontramos en la mayor parte de la normativa generada durante el período legislativo 2011-2015 relativa a la lucha contra el fraude fiscal.

5. La política fiscal en España: percepción por la ciudadanía, persecución del delito, amnistías tributarias, paraísos fiscales, resultados y casuística.

La política fiscal en España se rige, al menos en teoría, por los principios constitucionales ya mencionados en anteriores capítulos;⁴⁶⁵ y se han expuesto las funciones de la Inspección Financiera y Tributaria tal como vienen descritas en la correspondiente normativa (*supra*, apartado 4.2), encomendándole funciones concretas.

Pues bien, ¿la ciudadanía percibe el esfuerzo en la lucha contra el fraude tributario como una política realmente implementada? ¿la persecución del delito es una prioridad real del poder público? ¿se persigue real y eficazmente el fraude? ¿se toleran espacios de impunidad? ¿se ordenan racionalmente los recursos destinados a luchar contra el fraude fiscal? ¿cuál es la realidad de la persecución del delito fiscal en España?

Intentaremos aportar algo de luz sobre estas cuestiones.

⁴⁶⁵ Ver normativa básica en Anexo II.

5.1. Percepción de las políticas crimino-fiscales por la ciudadanía

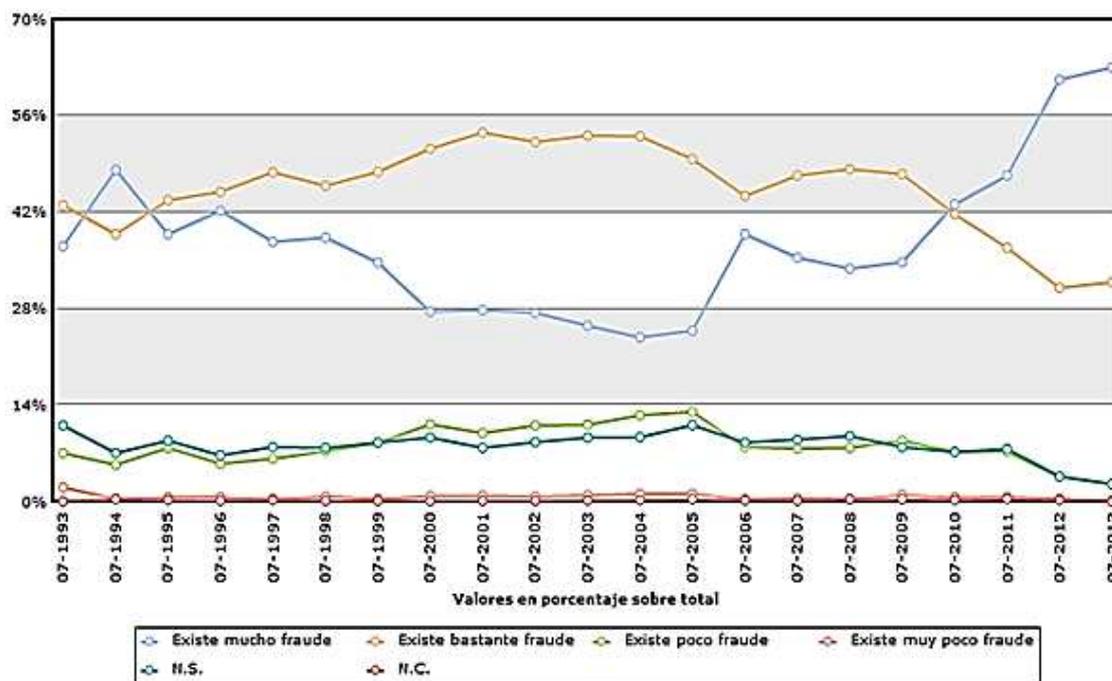
Vamos a intentar aproximarnos a la percepción por parte de la ciudadanía de la política criminal aplicada al delito fiscal.

Partiremos para ello de los estudios del Centro de Investigaciones Sociológicas, que arrojan cifras que analizamos.

5.1.1. La existencia del fraude

Los resultados que recoge el CIS a este respecto son los siguientes:

Ilustración 22. Percepción ciudadana de grado de fraude fiscal existente en España.



Fuente y elaboración: CIS (Centro de Investigaciones Sociológicas)⁴⁶⁶

Observamos como en el período previo al de nuestro estudio se va alternando la sensación de que el grado de fraude fiscal en España es bastante o mucho. Las percepciones de que el mismo es poco o muy poco son residuales respecto a las anteriores.

⁴⁶⁶<http://www.analisis.cis.es/cisdb.jsp> El CISS tiene una serie histórica sobre OPINIÓN PÚBLICA Y POLÍTICA FISCAL, la cual abarca desde 1993 hasta la actualidad. Habitualmente se publica durante los 10 primeros días de julio de cada año.

A partir de 1996, predomina la sensación de que el fraude existente es bastante, disminuyendo los ciudadanos que opinan que es mucho. Dicha percepción se mantiene estable hasta el año 2005. En esta fecha empieza a aumentar el porcentaje de personas que estiman mucha existencia de fraude, disminuyendo a su vez las personas que consideran que es bastante.

A partir del 2006 se observa un pequeño repunte en la percepción de la existencia de bastante fraude y un pequeño decremento en la percepción de que hay mucho.

Estas opiniones se mantienen estables con ligeras variaciones hasta el año 2009, año en el que la percepción de la existencia de mucho fraude empieza a repuntar y que el porcentaje de los que estiman que existe bastante fraude empieza un período de clara tendencia a la baja. Ambos derroteros se mantienen estables hasta el año 2013, último reflejado en esta serie.

Analizando los datos, permanece estable en el tiempo la percepción de que la existencia de fraude fiscal no es poca. Durante la mayor parte del período estudiado, 1996 a 2010 predomina la percepción de que existe bastante fraude por encima de la percepción de que existe mucho fraude.

Es a partir de 2005, con la aparición en los medios de comunicación de los primeros casos sonados de fraude cuando la tendencia de la opinión de la existencia de mucho fraude empieza a incrementarse. A partir de esa fecha van apareciendo cada vez más casos, la gran mayoría vinculados a personajes relevantes en la vida pública, que motivan la tendencia creciente de la percepción de existencia de mucho fraude.

5.1.2. La lucha contra el fraude

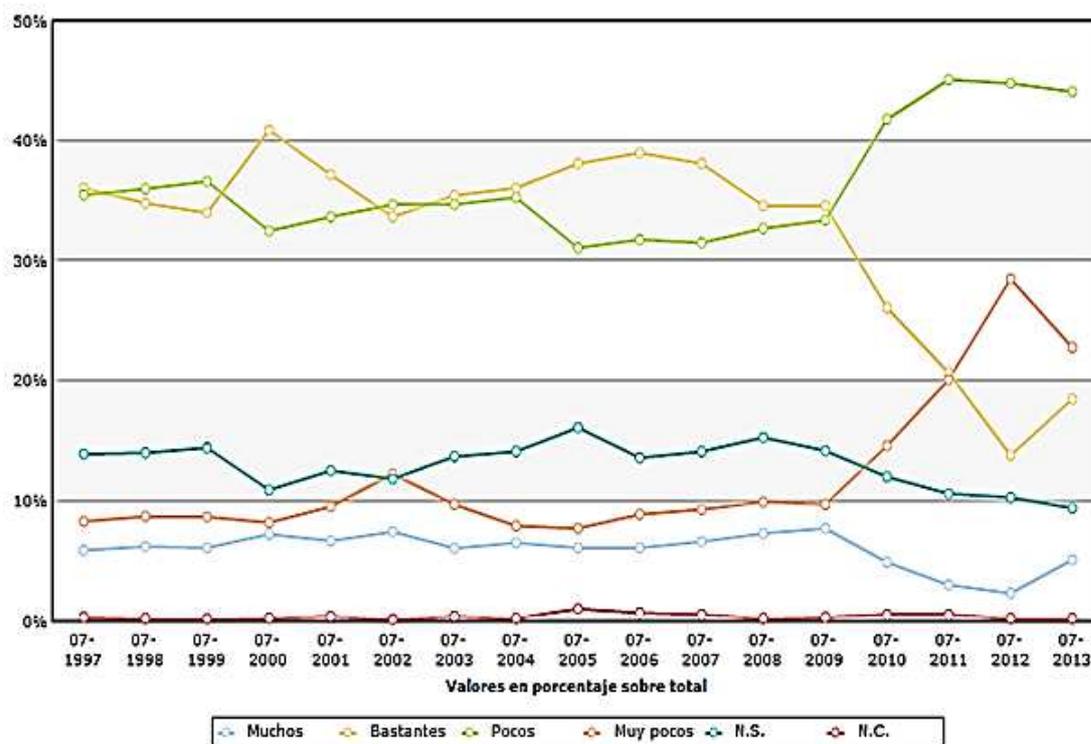
Pues bien, partiendo de que se estima el fraude un fenómeno importante, ¿cómo valora la ciudadanía el esfuerzo en la lucha contra el mismo?

Acabamos de ver que a partir de 2005 la población incrementa su percepción de fraude en el sistema fiscal español. La pregunta es ahora: ¿los ciudadanos perciben que la Administración lo combate eficazmente?

Como veremos inmediatamente, también aquí se produce con los años un cambio en la tendencia de opinión, aunque diferido unos años respecto del precedente (si en 2005 cambia la respuesta de los ciudadanos respecto del fraude, respecto de la valoración del esfuerzo administrativo para combatirlo los cambios no se producirán hasta 2009).

Los datos a analizar se expresan en la ilustración siguiente:

Ilustración 23. Valoración de los esfuerzos de la Administración en la lucha fraude fiscal



Fuente y elaboración: CIS (Centro de Investigaciones Sociológicas)⁴⁶⁷

Vemos que las opiniones predominantes hasta 2009 son las de que la Administración realiza pocos o bastantes esfuerzos en la lucha contra el fraude fiscal (moviéndose ambas respuestas, cada una, entre el 30 y el 40 % de la muestra; las opiniones extremas, que valoran como muy pocos o muchos los esfuerzos, son minoritarias y siempre por debajo del porcentaje de ciudadanos que no se pronuncia; aunque en todo caso predominando el ‘muy pocos’ sobre el ‘mucho’). Las variaciones en las respuestas son de escasa entidad en el período 1997 a 2009, con un pico importante en el año 2002.

A partir del año 2009, con la aparición constante de casos de corrupción en los medios de comunicación, se observan cambios significativos en las tendencias comentadas.

El porcentaje de las personas que opinan que los esfuerzos son bastantes experimenta un drástico decremento: va del 34,8% de 2009 hasta el 13,8% del año 2012, con un leve repunte hasta el 18,5 % en el año 2013.

⁴⁶⁷<http://www.analisis.cis.es/cisdb.jsp> El CISS tiene una serie histórica sobre OPINIÓN PÚBLICA Y POLÍTICA FISCAL, la cual abarca desde 1993 hasta la actualidad. Habitualmente se publica durante los 10 primeros días de julio de cada año.

El porcentaje de los que estiman que son pocos, pasa del 33,4% en 2009 al 45,1% en el año 2011, manteniéndose estable a partir de esa fecha.

Los ciudadanos que opinan que los esfuerzos son muy pocos pasan del 9,7% del año 2009 al 28,5% del año 2012, experimentando una bajada hasta el 22,8% en el año 2013.

La percepción de que los esfuerzos son muchos es residual, siempre por debajo del 7,7% del año 2009.

La inflexión significativa en los porcentajes de opinión se produce en el año 2009, fecha en la cual los medios de comunicación presentan, con un lapso de tiempo cada vez menor, nuevos casos de fraude fiscal a la opinión pública, siendo los mismos realizados por personajes destacados de la esfera pública, tales como famosos del mundo del espectáculo y personas vinculadas a altas instituciones del Estado, predominando de manera importante las personas vinculadas al mundo de la política. Una verdadera eclosión de casos vinculados al delito fiscal que genera la impresión de que nuestro país está en manos de delincuentes de cuello blanco (aunque, es preciso advertirlo, la ciudadanía no los llama así: el término aplicado en el lenguaje coloquial es el de “chorizos”).

5.1.3. El cumplimiento de los deberes tributarios

Pues bien, dentro de este marco, ¿cómo se explica la ciudadanía la disminución del fraude fiscal en la declaración de la renta, cuando se le pregunta por el mismo? O, en otras palabras, ¿por qué cumplen los ciudadanos sus deberes tributarios?

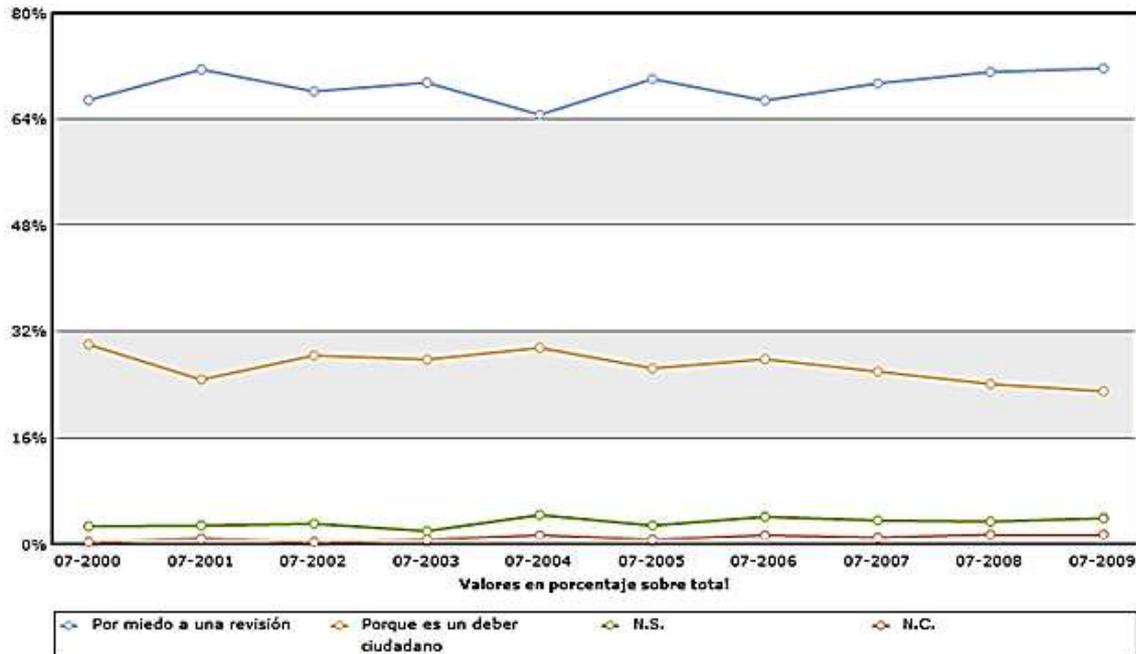
Como podemos constatar en la ilustración de la página siguiente, respecto al porcentaje de personas que consideran que es un deber ciudadano realizar correctamente la declaración de renta, observamos una fluctuación en el período 2000 – 2002, pasando del 30,1% al 24,8% y nuevamente a un 28,4%, manteniendo una continuidad con ligeras variaciones hasta el año 2006, fecha a partir de la cual disminuye el porcentaje de manera estable y continuada hasta el año 2009, último de esta serie, en el cual se alcanza un 23%.

En cuanto al porcentaje de personas que opinan que la disminución del fraude en el IRPF se debe al miedo a una posible revisión, que es la respuesta modal, los datos se mantienen relativamente estables a lo largo de todo el periodo.

En el año 2000 se inicia la serie con un 66,9% que estiman que los efectos de una revisión del IRPF induce a una minoración del fraude en este impuesto. En el año 2001 observamos un repunte hasta el 71,5%, seguido de un descenso en el año 2002 hasta el 68,2%. Posteriormente, hasta el año 2006 se observan unas

fluctuaciones de escasa entidad, observando una tendencia alcista desde este año hasta el 2009, llegando al 71,7%.

Ilustración 24. Opinión ciudadana motivo disminución fraude fiscal en declaración renta



Fuente y elaboración: CIS (Centro de Investigaciones Sociológicas)⁴⁶⁸

La evolución de la primera serie se explicaría por la percepción de que los deberes ciudadanos no son predominantes en la sociedad contemporánea ante los casos de fraude observados en los medios de comunicación. Aunque los impuestos objeto de fraude fiscal no coincidan necesariamente con el IRPF, el efecto desalentador se traslada de unos a otros.

En la segunda serie considero que las campañas de comprobación sistemática para provocar la recaudación inducida en este impuesto tienen una repercusión en el crecimiento de los porcentajes de opinión al respecto.

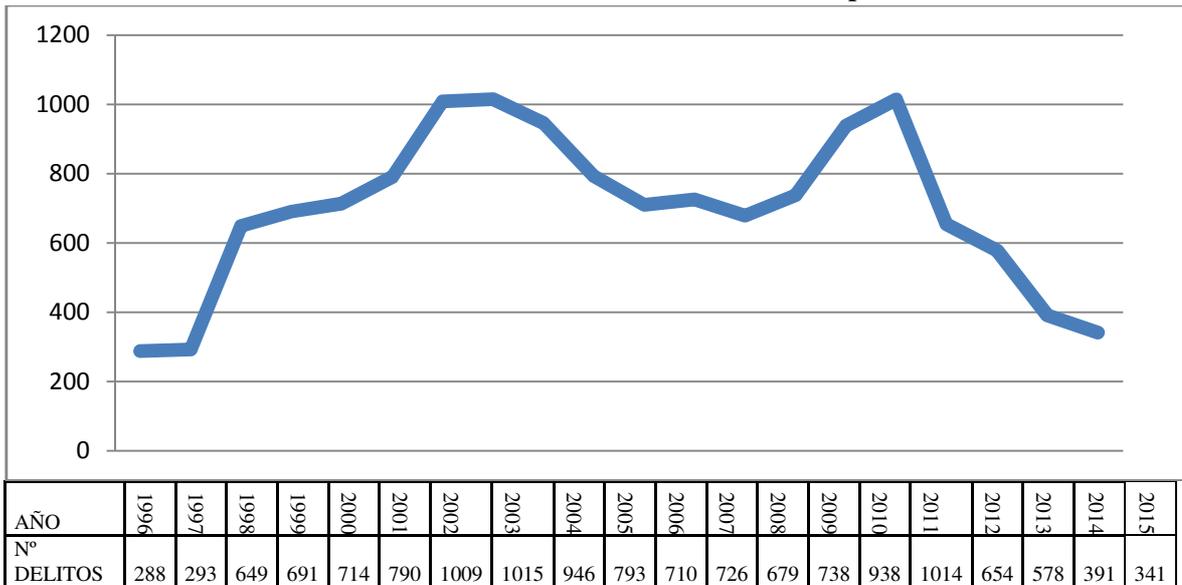
⁴⁶⁸<http://www.analisis.cis.es/cisdb.jsp> El CISS tiene una serie histórica sobre OPINIÓN PÚBLICA Y POLÍTICA FISCAL, la cual abarca desde 1993 hasta la actualidad. Habitualmente se publica durante los 10 primeros días de julio de cada año.

5.2. Persecución del delito. Aproximación histórica.

La actividad inspectora de la AEAT da lugar, todos los años, a la persecución de delitos fiscales.

Las cifras que ofrece la Agencia son las que siguientes:

Ilustración 25. Número anual de delitos descubiertos por la AEAT



Elaboración propia a partir de Memorias AEAT

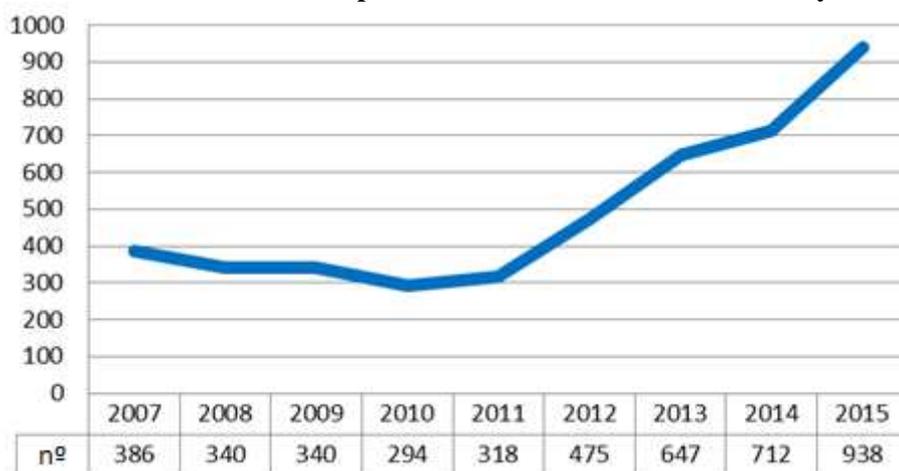
Las cifras arriba reflejadas corresponden a los datos ofrecidos por las memorias de la AEAT y reflejan las conclusiones de la Inspección, pero no dan cuenta de si la jurisdicción penal acaba condenando o no por estos ‘delitos’; la información de la Agencia no siempre recoge el número de sentencias condenatorias dictadas (dato que si bien aparece en algunas de las memorias, no se mantiene de manera constante en el tiempo, con lo cual realizar una comparación rigurosa se convierte en una opción no factible a partir de esta fuente; problema que podemos atribuir a que existe un desfase temporal entre el momento en el cual se descubre el delito hasta que se dicta una sentencia judicial al respecto).

Las memorias de la Fiscalía General del Estado son también una fuente de información a considerar; sin embargo, el contenido de éstas varía de un año a otro, lo cual ha dificultado sobremanera el poder establecer unos datos fiables y homogéneos para generar una serie temporal y realizar un estudio riguroso de la evolución histórica de los delitos contra la Hacienda Pública.

Podemos, sin embargo, para contrastar estos datos, recurrir a la explotación por el INE del Registro Central de Penados y Rebeldes accesible en INEbase;

aunque la fuente agrega todas las condenas por delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social sin permitir un análisis separado, y la secuencia temporal se inicia en 2007 (los datos anteriores recogidos por el INE responden a una explotación de la estadística judicial, y no del Registro Central de Penados, y la sistematización de datos es diversa) la información es sin duda de interés.

Ilustración 26. Condenas por delitos contra Hacienda Pública y S.S.



Elaboración propia a partir de los datos de INEbase (www.ine.es)

El rango temporal examinado, partiendo de las memorias de la Agencia Tributaria, abarca desde la entrada en vigor del Código Penal de 1995 hasta el último año del cual existe una memoria de la AEAT. Por lo tanto, la serie histórica abarca desde el año 1996 hasta el 2015.

Los dos primeros años objeto de estudio vemos que se descubren pocos delitos, aunque hay que aclarar que son delitos cometidos cuando estaba en vigor el Código Penal de 1973. Esto es debido a que la Inspección actúa con una ventana de tiempo que en esa época era de cinco años. Es decir, se inspeccionaba desde el último ejercicio cuyo plazo de presentación en período voluntario había finalizado hasta cinco años en evolución inversa. A modo de ejemplo, al realizar una comprobación sobre el IS a un obligado tributario a partir de agosto de 1997, la Inspección podía comprobar desde el ejercicio 1992 hasta el 1996. En el caso de haberla realizado sólo un mes antes, los ejercicios a comprobar hubieran alcanzado desde 1991 a 1995.

En 1998 entra en vigor la de Derechos y Garantías de los Contribuyentes⁴⁶⁹, lo cual limita los períodos de sobre los cuales la Administración tributaria puede ejercer actuaciones de comprobación a cuatro, reduciéndose en un año con respecto

⁴⁶⁹ Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, derogada con efectos de 1 de julio de 2004, por Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

a la anterior norma. De las disfunciones originadas por la diversidad de plazos prescriptivos, penal y administrativo, nos hemos ocupado ya más arriba⁴⁷⁰.

En ese mismo año se intensifican las actuaciones de la Inspección lo cual repercute en una elevación significativa del número de delitos fiscales descubiertos, tendencia esta que se mantiene estable hasta el año 2002, con leves retrocesos en los años 2003 y 2004.

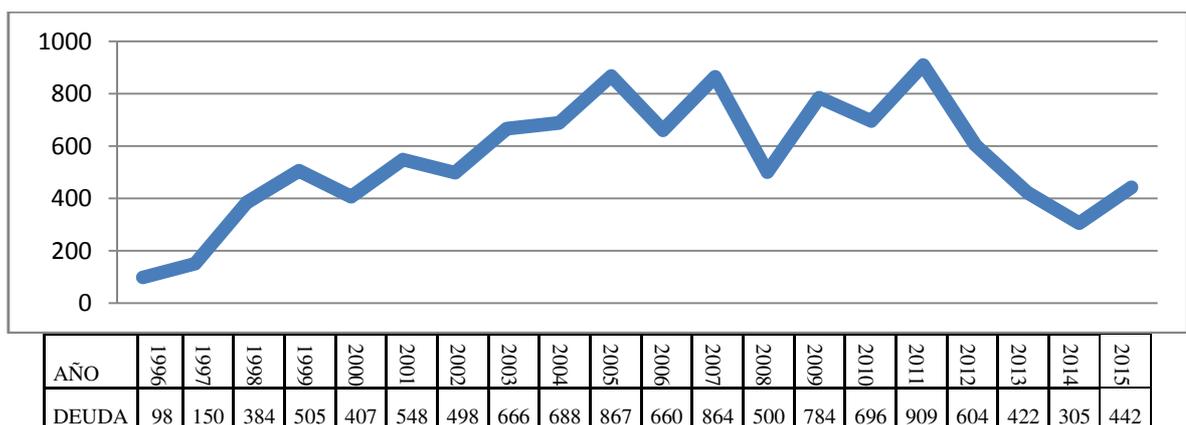
En el año 2005 se inicia un desplome de los delitos fiscales descubiertos, en gran medida porque los obligados tributarios inspeccionados abonan parte o el total de la cuota descubierta por la Inspección para que los expedientes sean motivo de revisión administrativa y no penal. Otro de los elementos que inciden en la bajada del número de delitos descubiertos es la entrada en vigor de la amnistía fiscal para las SICAV.⁴⁷¹ Esta involución persiste hasta el año 2009.

A partir de 2010 vuelven los índices de descubrimiento de delito fiscal hasta los números que se contemplaban en el período 2002-2004.

El año 2012 empieza con buenas perspectivas hasta que el Ejecutivo pone en marcha la “regularización tributaria especial”⁴⁷², eufemismo este referido a una nueva amnistía fiscal, volviendo a cifras similares a 1998 en este año y claramente inferiores en el período 2013 - 2015.

Pues bien, si este es el número de delitos fiscales descubiertos, conviene atender a los importes de las cuotas descubiertas por esos mismos delitos.

Ilustración 27. Cuota defraudada por delito fiscal (datos AEAT)



Elaboración propia a partir de Memorias AEAT

⁴⁷⁰ Apartados 1.3.4. y 1.7.5.

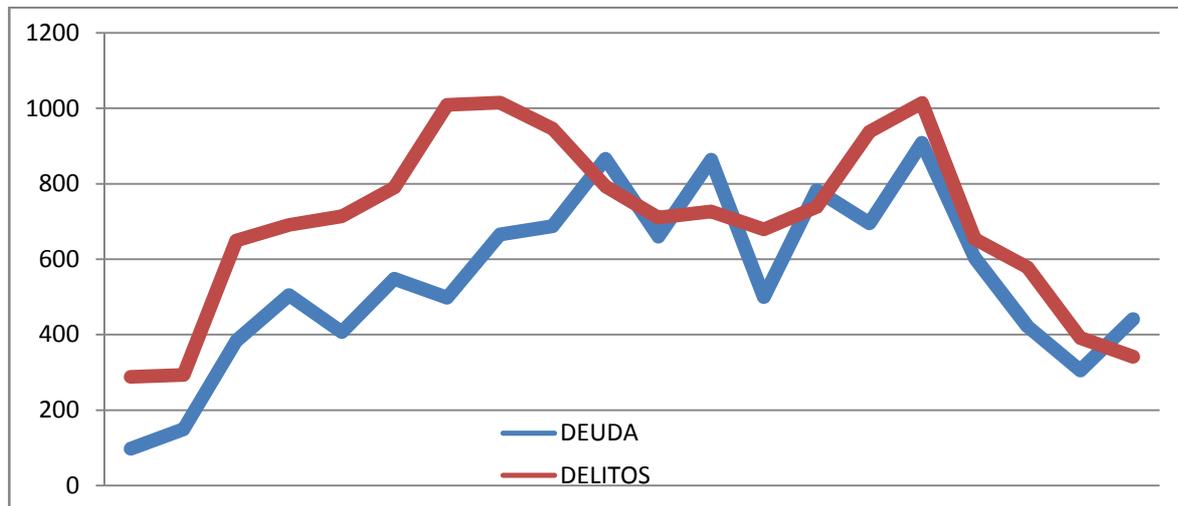
⁴⁷¹ Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad. Véase más abajo apartado 5.3.

⁴⁷² Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

Cifras en millones de euros, sin incluir intereses de demora ni sanciones

A los efectos de analizar la información del gráfico, nos encontramos ante una simple constancia de hechos. Es por ello que ahora voy relacionar los delitos con estos importes de cuota defraudada descubierta, pendiente de resolución judicial penal.

Ilustración 28. Delitos fiscales descubiertos y cuota defraudada



| AÑO | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 |
|---------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| DEUDA | 98 | 150 | 384 | 505 | 407 | 548 | 498 | 666 | 688 | 867 |
| DELITOS | 288 | 293 | 649 | 691 | 714 | 790 | 1009 | 1015 | 946 | 793 |
| AÑO | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
| DEUDA | 660 | 864 | 500 | 784 | 696 | 909 | 604 | 422 | 305 | 442 |
| DELITOS | 710 | 726 | 679 | 738 | 938 | 1014 | 654 | 578 | 391 | 341 |

Elaboración propia a partir de Memorias AEAT

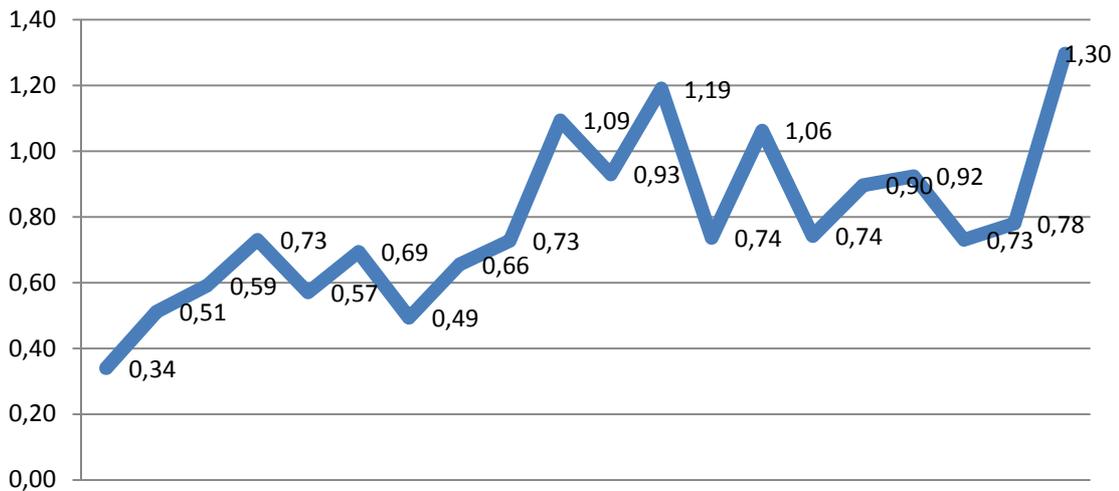
Delitos: delitos descubiertos, salvo delitos contables por no comportar cuota efectiva.

Deuda: cuota defraudada en millones de euros, sin intereses de demora ni sanciones.

Analizando el número de delitos descubiertos, observamos que en el ejercicio 2003 se descubren 1.548, máximo número en toda la serie. Le siguen el año 2004 con 1.278, el 2005 con 1.018, el 2002 con 995, el 2011 con 1.014 y el 2010 con 938.

Y, para finalizar, vamos a ver la rentabilidad económica por delito y cuota descubierta, para una posterior valoración de las políticas crimino-fiscales llevadas a cabo por los diferentes Ejecutivos en España.

Ilustración 29. Rentabilidad en millones de euros por delito descubierto



| | | | | | | | | | | |
|-------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| AÑO | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 |
| Rent. | 0,34 | 0,51 | 0,59 | 0,73 | 0,57 | 0,69 | 0,49 | 0,66 | 0,73 | 1,09 |
| AÑO | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
| Rent. | 0,93 | 1,19 | 0,74 | 1,06 | 0,74 | 0,90 | 0,92 | 0,73 | 0,78 | 1,30 |

Elaboración propia a partir de Memorias AEAT

La rentabilidad la obtengo dividiendo los importes de las cuotas descubiertas por el número de delitos descubiertos.

El promedio del período 1996 – 2015 es de 784.000 € por delito descubierto.

Desglosado este promedio por legislaturas del mismo partido político, tenemos los siguientes, para evaluar los esfuerzos de la Administración en la lucha efectiva contra el fraude fiscal:

- Período 1996 – 2003: 550.000 € por delito
- Período 2004 – 2011: 870.000 € por delito
- Período 2012 – 2014: 820.000 € por delito
- Período 2012 – 2015: 932.000 € por delito

Retomando el análisis de los delitos descubiertos y comparando los años de mayor número con la rentabilidad obtenida, resulta que en el ejercicio 2003 (1.548 delitos) la rentabilidad fue de 430.000€; el año 2004 (1.278) de 540.000€; el 2005 (1.018) 850.000€; el 2011 (1.014) 900.000 €; el 2002 (995) de 500.000€, el 2010 (938) de 740.000€ y el 2015 (341) 1.300.000€. Lo cual nos indica que no va relacionada la cantidad de delitos descubiertos con la rentabilidad obtenida.

Asimismo, vemos como a partir de 2005 se va consolidando la tendencia a una rentabilidad por delito superior a los 800.000€, aumentando significativamente

los importes de los delitos descubiertos. A juicio del autor, la rentabilidad ideal debería superar el millón de euros por delito descubierto, hecho que se produce de manera puntual los ejercicios 2007 y 2009. No obstante, el autor considera que una rentabilidad superior a 800.000 € entra en la calificación de suficiente. Lamenta el autor no alcanzar rentabilidades escandalosamente elevadas en base a descubrir grandes defraudadores, en base a dotar de más medios (tanto técnicos como humanos) que poder dedicar a estos menesteres.

En base a esta aproximación histórica, queda patente que la actuación de la Inspección va mejorando en cuanto a la rentabilidad de los delitos descubiertos a partir del ejercicio 2005, con bajadas importantes en los ejercicios 2008, 2010, 2013 y 2014. Sería óptima si se dedicaran mayores medios encauzados hacia la investigación, pudiendo alcanzar rentabilidades por delito descubierto superiores al 1.000.000 de €, tal y como sucede con el resultado del año 2015, que el autor espera que sea una tendencia que se consolide y no un mero espejismo.

5.3. Amnistías Fiscales

Un elevado nivel de fraude en la sociedad implica una lesión al principio de equidad, perjudicando la reducción del déficit público. Las actuaciones inspectoras y judiciales, de carácter represivo, pueden complementarse, en un momento dado, con una medida de perdón, la cual oferta unas condiciones especiales, en un espacio temporal definido, para estimular el cumplimiento de los ciudadanos no declarantes hasta ese momento. Me refiero a las amnistías fiscales.⁴⁷³

5.3.1. Concepto, funciones y características

El diccionario de la lengua española de la Real Academia de la Lengua define, en su acepción primera y única el término *amnistía*⁴⁷⁴ (que declara procedente del griego *amnestía*, ‘olvido’) como “*perdón de cierto tipo de delitos, que extingue la responsabilidad de sus autores.*”

Esto nos da una visión general del concepto.

En nuestro caso, nos centramos en la amnistía fiscal.

Una primera definición podría basarse en una reducción de las sanciones que conllevaría la falta de pago del tributo, para todo aquel que voluntariamente quiera regularizar su situación.⁴⁷⁵

Personalmente, las definiría como una ocasión, supuestamente única, delimitada en el tiempo para un grupo concreto y definido de obligados tributarios de pagar una cuota determinada como contrapartida de una condonación de determinadas deudas tributarias, las cuales incluirían intereses y sanciones, correspondientes a períodos impositivos anteriores y eludiendo, normativamente, una persecución penal. Tienen un espacio temporal claramente definido. En determinadas ocasiones, la normativa impone sanciones, ya sean administrativas o penales⁴⁷⁶, a los obligados tributarios que, pudiendo optar a la amnistía fiscal de turno, no se acojan a la misma.

⁴⁷³ Para el desarrollo de este capítulo se ha iniciado el estudio a partir del trabajo de López Laborda y Rodrigo Sauco(2002).

⁴⁷⁴ Real Academia de la Lengua Española. (2017). Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

⁴⁷⁵ Prieto Jano (1994: 228).

⁴⁷⁶ A modo de ejemplo, vid. El Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. (BOE 31/03/2012) Disposición adicional primera. Declaración tributaria especial, apartado 2 “...El

El Gobierno, y en su nombre la administración tributaria, persiguen unos fines con la promulgación de las amnistías fiscales; se han señalado entre los mismos⁴⁷⁷:

1. Cumplir un objetivo recaudatorio inmediato, tendente a minorar el déficit público.
2. Consecuencia de lo anterior, recuperar rentas y patrimonios, anteriormente ocultos, permitiendo la mejora del futuro cumplimiento de las obligaciones fiscales, un crecimiento sostenido de la recaudación y una distribución racional de la carga tributaria.
3. Ampliar el conocimiento y el control de las bases tributarias, lo que podría definir en el futuro las líneas estratégicas a seguir por la Inspección.
4. Servir de medida previa transicional a un sistema tributario más severo.

Un rápido análisis de la norma nos indicaría que los dos primeros fines detallados son los objetivos directos, el tercero un efecto adicional favorable para el Estado y el cuarto sería una finalidad eventual, la cual es posible que no se dé en todos los casos.

Por demás, las amnistías admiten diversas modalidades. Para una clasificación de las amnistías fiscales, recurriré a los criterios temporal, tipo de incentivos y magnitud de las mismas⁴⁷⁸. Estos elementos nos servirán para valorar *a posteriori* si la amnistía fiscal de turno ha conseguido los objetivos propuestos.

Criterio temporal:

Podemos distinguir de acuerdo con este criterio:

1. *Amnistías con una vigencia limitada en el tiempo*, normalmente de pocos meses.
2. *Amnistías permanentes*, que se integran en el sistema fiscal de un Estado.

Tipos de incentivos:

Para esta clasificación se tiene en cuenta si el obligado tributario que se acoge a la amnistía paga más o menos que si hubiera declarado en tiempo y forma:

1. *Amnistía pura*: perdona la sanción que se hubiera debido imponer por la debida aplicación de la norma del tributo correspondiente.

cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo anterior determinará la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos...”, lo que complementa diciendo que a partir de cuotas cuyo importe excedan de los 120.000€, dará lugar a las correspondientes sanciones penales.

⁴⁷⁷López Laborda y Rodrigo Saucó (2002: 123-124); Zornoza, J. J. (1989).

⁴⁷⁸Olivella (1992); Díaz (1994: 389-402).

2. *Amnistía extensiva*: además de la sanción, se reducen o se suprimen los intereses de demora exigidos por una parte, o bien, por otra, se minora el tipo de gravamen o la base imponible.

En la amnistía pura, pues, se condona la sanción pero se mantiene la deuda tributaria con sus intereses –no ya intereses reforzados con alcance sancionatorio, sino intereses ordinarios que actualizan la cuantía– (el obligado paga lo que habría tenido que pagar si hubiera pagado en tiempo y forma); en la extensiva, en cambio, la condonación de la sanción viene acompañada de una quita de la deuda tributaria (el obligado paga menos que si hubiera pagado en tiempo y forma).

Magnitud:

Se distingue en cuanto al alcance de las amnistías⁴⁷⁹:

1. *Amnistía de revisión*: se regularizan declaraciones pasadas, con una sanción testimonial, pudiendo ser posteriormente inspeccionados.
2. *Amnistías de inspección*: se paga una tasa con el compromiso por parte de la Administración de no inspeccionar determinados períodos.
3. *Amnistía de procesamiento*: los obligados tributarios procesados que se declaran culpables y colaboran en las labores judiciales se ven beneficiados con el perdón parcial de la responsabilidad civil, pudiendo consistir este beneficio en la exoneración de las sanciones.

5.3.2. Factores criminológicos

Analizaré los aspectos criminológicos de las amnistías fiscales refiriéndome a trabajos basados en modelos teóricos del análisis económico de las amnistías fiscales, los cuales a su vez se basan en la economía del crimen⁴⁸⁰, contemplando aspectos del comportamiento criminal como la probabilidad de detección y el castigo aplicable al delito cometido y a la teoría de las carteras.⁴⁸¹ Estos trabajos definen modelos explicativos de las decisiones de fraude fiscal, teniendo en cuenta que cualquier regularización tributaria-penal se deriva de una evasión previa.

En un sistema de optimización de la utilidad esperada de la evasión fiscal por el contribuyente⁴⁸², éste pondera el beneficio de defraudar la totalidad o una parte de sus impuestos, teniendo en cuenta que su renta viene dada exógenamente y sólo

⁴⁷⁹López Laborda y Rodrigo Saucó (2002: 124).

⁴⁸⁰Muñoz de Bustillo, Martín Mayoral y Pedraza (2007: 8).

⁴⁸¹ Stiglitz, Piñera (Traductor) (2009).

⁴⁸²Martínez Fernández, P., Castillo Clavero, A. M., Rastrollo Horrillo, M. Á. (2009: 26-33); Garré García (2007: 15-21); Peláez Martos (2013a, 2013b).

es conocida por él mismo, y el coste, expresado en pérdida de ingresos, en el caso de que sea inspeccionado y dicho procedimiento genere una responsabilidad civil.

Se parte de la suposición de que el criminal es racional y muestra aversión al riesgo, buscando una utilidad marginal de la renta positiva y decreciente⁴⁸³. El obligado tributario decide el nivel óptimo de ingresos declarados que maximiza su utilidad esperada.⁴⁸⁴

Para que la evasión disminuya se tiene que aumentar la aversión al riesgo mediante la elaboración y diseño de políticas tributarias-penales consistentes el aumento por parte de la administración de la cuantía de las sanciones, en el aumento de las probabilidades de ser inspeccionados los obligados tributarios aplicando una inversión directa en recursos humanos y técnicos de la Inspección y mejorando la eficiencia de la Agencia Tributaria⁴⁸⁵. Asimismo, dichas políticas tributarias-penales deben tener como objetivo claro los grandes defraudadores, los cuales no suelen participar en las amnistías a no ser que se tengan pruebas claras de su conducta evasiva.

La mayor o menor motivación para participar en una amnistía fiscal puede analizarse partiendo de diversos modelos teóricos, que atienden a los parámetros que el evasor tiene en cuenta a la hora de regularizar su situación, tales como modificaciones del tipo impositivo, la probabilidad de ser inspeccionado, las sanciones esperadas, los ingresos reales o la aversión al riesgo. Podemos acudir par a ello al modelo de la teoría de la utilidad esperada⁴⁸⁶, o al modelo de la teoría de la utilidad adaptativa.⁴⁸⁷

Desde un análisis sobre la utilidad esperada vemos que el importe declarado en una amnistía aumenta si la misma lleva aparejada una alta probabilidad de ser inspeccionado o se incrementa el importe de las sanciones impuestas en el caso de no participar en la misma; y la participación en una amnistía se incrementará en tanto mayor sea la probabilidad de ser sancionado por la administración, añadiendo que los ingresos esperados serán menores tras el ofrecimiento del perdón.⁴⁸⁸ Siguiendo la misma teoría de base, se concluye que para que las mejoras en la inspección propicien un menor fraude deben aplicarse amnistías extensivas⁴⁸⁹;

⁴⁸³ El sujeto aflorará una parte de su renta para realizar un ingreso magro con el cual intentar convencer a la administración tributaria de una situación económica determinada.

⁴⁸⁴ López Laborda y Rodrigo Sauco (2002: 125-147).

⁴⁸⁵ López Laborda y Rodrigo Sauco (2002: 132-134); Peláez Martos (2013a, 2013b).

⁴⁸⁶ López Laborda y Rodrigo Sauco (2002: 128 a136).

⁴⁸⁷ López Laborda y Rodrigo Sauco (2002: 130 a 132).

⁴⁸⁸ López Laborda y Rodrigo Sauco (2002: 130).

⁴⁸⁹ López Laborda y Rodrigo Sauco (2002: 130).

y parece esperable que el Estado aumente sus ingresos esperados mediante una amnistía.⁴⁹⁰

La teoría de la utilidad adaptativa⁴⁹¹ atiende situaciones en las que el individuo experimenta un arrepentimiento sobrevenido. Básicamente, las conclusiones de este enfoque apuntan que un sujeto evadirá en función del contexto temporal. Una vez se anuncie una amnistía y, dependiendo del tipo que sea, el individuo evalúa los riesgos asociados a su no participación en la misma, tales como la probabilidad de ser inspeccionado, complementado con la cuantía de las sanciones que se le aplicarían. Todo esto le llevará a deducir que le resultará más rentable regularizar extraordinariamente.

Finalmente, dentro del campo de la investigación teórica, y en ámbito del Estado español, cabe destacar el trabajo realizado por investigadores de la Universidad Autónoma de Barcelona (UAB)⁴⁹², los cuales han desarrollado un modelo informático que simula, en diferentes contextos, el comportamiento de los contribuyentes ante la posibilidad de cometer fraude fiscal.

El simulador, denominado SIMULFIS⁴⁹³, analiza los factores que motivan el fraude, permitiendo a la administración desarrollar sistemas más efectivos para reducirlo. Los investigadores han llegado a una primera conclusión por la cual se indica que si se mejoraran las inspecciones fiscales aumentando su frecuencia y eficacia, sin recurrir al incremento de la cuantía de las sanciones, el nivel de evasión fiscal sería menor.

Asimismo, la configuración del simulador puede pronosticar el impacto real de nuevas medidas contra la defraudación fiscal.

5.3.3. Las amnistías fiscales en España

Ya hemos visto anteriormente el artículo 31 de la Carta Magna española⁴⁹⁴.

En desarrollo de la misma, el artículo 2.1 de la Ley General Tributaria⁴⁹⁵

⁴⁹⁰ López Laborda y Rodrigo Sauco (2002: 130).

⁴⁹¹ López Laborda y Rodrigo Sauco (2002: 130).

⁴⁹²S.F. (2014h) Grupo de Sociología Analítica y Diseño Institucional (GSADI) de la UAB, Toni Llàcer, José Antonio Noguera (director del estudio), Eduardo Tapia y Francisco J. Miguel.

⁴⁹³S.F. (2014h) UAB. (07/03/2014). Un sistema informático simula el comportamiento de los contribuyentes ante el fraude. *Sinc*.

⁴⁹⁴ “Artículo 31: 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. / 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. / 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”

dispone que:

“Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines económicos en la Constitución.”

Ello nos lleva claramente a concluir que las amnistías fiscales son un elemento legal en nuestro país.

Legales, sí. Pero ¿son éticamente aceptables? ¿son mecanismos efectivos y eficientes de una política económica acorde a los principios constitucionales?

5.3.3.1. Amnistías fiscales expresas y tácitas

En la siguiente tabla expongo las amnistías fiscales que se han desarrollado en nuestro país desde el período de la transición hasta nuestros días, pasando seguidamente a analizar su contenido. Conviene resaltar que he incluido las normas con efectos materiales de amnistía fiscal; ciertamente, mientras unas han ostentado públicamente el título de amnistía fiscal o regularización, otras, las menos, han pasado ante la opinión pública como meras leyes de índole fiscal y tributario... pero esto no niega ni su existencia ni su alcance.

Tabla 8. Amnistías fiscales en España (período democrático)

| Año | Norma | Contenido |
|------|---------------------------------|---|
| 1977 | Ley 50/1977, de 14 de diciembre | Regularización de balances y deuda pública |
| 1985 | Ley 14/1985, de 29 de mayo | Activos financieros con retención en origen (AFROS) |
| 1991 | Ley 18/1991, de 6 de junio | Deuda Pública Especial al 2% |
| 2005 | Ley 23/2005, de 18 de noviembre | SICAV |
| 2005 | RD 687/2005, de 10 de junio | Ley Beckam |
| 2012 | RD-ley 12/2012, de 30 de marzo | Tres objetivos |

Elaboración propia a partir de datos del BOE

Hasta aquí, las previsiones expresas de amnistía, lleven o no tal nombre; pero, vistas las amnistías fiscales efectuadas en España hasta la fecha, y antes de pormenorizar su análisis, me atrevo a proponer una clasificación⁴⁹⁶ en base al contenido de las mismas, para añadir lo que queda ‘entre líneas’ (si se quiere, las amnistías ‘por omisión’):

⁴⁹⁵ Ley 58/2003, de 17 de diciembre

⁴⁹⁶ Agradezco a J.M. Pelaez Martos su desinteresada colaboración a la hora de establecer esta clasificación

Amnistías fiscales expresas o de derecho

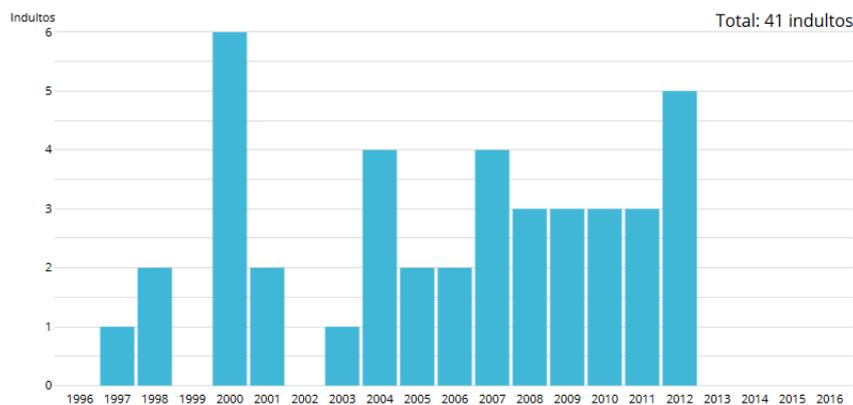
1. Perdonar a los defraudadores las sanciones aplicables previamente a una reforma estructural o de amplio calado en el sistema fiscal y tributario. Por ejemplo, amnistías de 1977, 1985 y 1991.
2. Perdonar a los defraudadores todas las cuotas a cambio de una determinada conducta. Por ejemplo, comprar AFROS.
3. Perdonar sólo parte de la cuota. Por ejemplo, regularización extraordinaria año 2012 y ley Beckam.

Amnistías fiscales tácitas o de hecho

4. No combatir los instrumentos utilizados para defraudar. Por ejemplo, los paraísos fiscales. El consentimiento de los mismos por parte de los Ejecutivos es, a juicio del autor, una amnistía fiscal de hecho, encubierta. Los defraudadores usuarios de esta modalidad no suelen acogerse a ninguna amnistía de los tipos anteriores

Por otra parte, conviene no olvidar que las medidas de gracia pueden adoptar no sólo la forma de previsiones generales, sino también la de medidas *ad casum*. Y ello también *de facto*, no investigando supuestos concretos, o *de jure*, condonando el castigo a través del indulto⁴⁹⁷; práctica que se ha dado en nuestro país en diversas ocasiones.

Ilustración 30. Indultos de penados por delitos contra la Hacienda Pública



Tomado de www.elindultometro.es –Filtrado de indultos concedidos por ‘Hacienda Pública’

Hecho este apunte, y sin dejar de subrayar que volveremos sobre la cuestión de los paraísos fiscales en el siguiente apartado (5.4.), conviene analizar con más detalle las distintas amnistías expresas.

⁴⁹⁷Sobre la problemática general del indulto en nuestro país y su práctica aplicativa véase' Varios autores (2010); También Vidales Rodríguez, C. (2013: 20-22); Borja Jiménez (2011: 220); Sanz Mulas (2016: 250-252, 261-262)

1) Ley 50/1977, de 14 de diciembre

Se plantea una amnistía fiscal previa a una reforma fiscal y tributaria de gran calado, destacando la implantación de un nuevo modelo de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que pervive básicamente hasta nuestros días. Para animar a la participación en la misma, se introduce mediante su artículo 35 en el Código Penal de 1973 un capítulo VI del título III del libro II, denominado “Del delito fiscal”, recogiendo el delito en el artículo 319.

La ley contempla una afloración de bienes tanto de personas físicas como jurídicas que hayan permanecido ocultos a efectos fiscales. Mientras que para las personas físicas la amnistía se retrotrae al año fiscal inmediatamente anterior, a las personas jurídicas, reflejando debidamente la afloración de inmovilizados en sus balances, alcanza hasta el momento en el cual hubieran debido hacer frente a las obligaciones fiscales y tributarias por la adquisición de patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Asimismo, a las personas jurídicas se las anima para que sus contabilidades sean un reflejo fiel de la situación de la empresa, realizando los ajustes necesarios para eliminar la ingeniería contable utilizada para enmascarar su patrimonio real.⁴⁹⁸

2) Ley 14/1985, de 29 de mayo

Curiosamente, esta amnistía se lleva a cabo por el Ministro del ramo que había efectuado la anterior, aunque esta vez lo sea a propuesta de un partido político diferente.

Previamente a otra reforma de índole tributaria, se lleva a cabo una amnistía. La reforma tributaria consiste en la retención en origen de un importe de los rendimientos generados por activos mobiliarios, ya sean obtenidos en especie o en liquidez monetaria.

A los defraudadores se les obliga a suscribir los productos financieros denominados AFRO, acrónimo de Activos Financieros con Retención en Origen. Dicha retención será del 45% del rendimiento estimado sin derecho a deducción en la cuota del correspondiente impuesto.

Los efectos de esta medida consistieron en gravar con retenciones no deducibles determinados activos financieros que hasta la fecha no tributaban y que se extendiera un sistema generalizado de retenciones sobre todo el capital mobiliario que permitiera al Ejecutivo tener liquidez a lo largo de todos los ejercicios. Asimismo, al introducir la obligación de las entidades financieras y de los fedatarios públicos de ingresar, en el caso de las primeras, y comunicar al

⁴⁹⁸ Para complementar este punto, recomiendo la lectura de Blanco Cordero et al. (2012:17-20).

Ministerio de Hacienda las operaciones que generaban estas retenciones, se consiguió que las autoridades fiscales tuvieran información de primera mano sobre los ingresos de obligados tributarios susceptibles de convertirse en contribuyentes.⁴⁹⁹

3) *Ley 18/1991, de 6 de junio*

Amnistía previa a la creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con lo que el Ejecutivo pretende fomentar una política fiscal seria, eficaz y moderna, tomando como modelo el sistema de gestión descentralizada.

Ante la opacidad fiscal de los Pagarés del Tesoro, suscritos por evasores fiscales, el Ministerio de D. Carlos Solchaga autoriza el canje de los mismos por títulos de una emisión de Deuda Pública Especial⁵⁰⁰, al tipo porcentual del 2% anual, cuando el interés de dichas inversiones en esa época ascendía al 13%⁵⁰¹.

Dichos títulos especiales conservaban la característica de la opacidad fiscal, al fijarse su amortización a los seis años, pudiendo su titular imputar el importe de la inversión a la reducción de rentas o patrimonios anteriores a 1990 en el caso de ser descubiertos por la Inspección.

Otra de las medidas de esta amnistía permitió la presentación de declaraciones complementarias con el ingreso de las cuotas pertinentes, excluyendo el resto de responsabilidad civil correspondiente. Es decir, sin el abono de las sanciones y los intereses de demora que se hubieran podido exigir en una situación de normalidad normativa.

Respecto a los resultados de la amnistía: a pesar de que la administración tributaria la calificó de programa exitoso, si consultamos las estadísticas tributarias de dicho período, los resultados no son significativos.

Tomando como referencia en primer lugar la recaudación global por los impuestos sobre la Renta y Patrimonio, las declaraciones complementarias representaron únicamente el 0,8% de dicho importe. Si contemplamos el importe recaudado por la Inspección en 1990 por los impuestos de la Renta, IVA y Sociedades, observamos un incremento del 23%. Asimismo, la suscripción de títulos de Deuda Pública Especial, emitidos para regularizar los Pagarés, alcanzó el 63%.⁵⁰²

⁴⁹⁹ Blanco Cordero et al. (2012: 20-23).

⁵⁰⁰ Aparicio Pérez (1997: 341-355).

⁵⁰¹ Blanco Cordero et al. (2012: 23-28).

⁵⁰² López Laborda y Rodrigo Saucó (2002: 143).

También se contempla, realizando un seguimiento en años posteriores, que esta amnistía no tiene efectos sobre la recaudación en el IRPF, ni a corto ni a largo plazo. Lo que se observa es un efecto positivo permanente por el resto de medidas legislativas que, vinculadas a la reforma del IRPF de 1989, se llevaron a cabo.⁵⁰³

4) Ley 23/2005, de 18 de noviembre

En base a la Directiva 85/611/CEE del Consejo⁵⁰⁴, se transpone en España la normativa para la regulación de los organismos de inversión colectiva, con carácter abierto, que fomenten la venta de sus participaciones al público en la Comunidad Europea mediante la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva. El objeto de estos organismos era la inversión en valores mobiliarios. Su denominación más extendida es la de SICAV (Sociedades de Inversión de Capital en Activos Variables).

Los requisitos que debían cumplir eran una mínima frecuencia de operaciones, permanencia en el tiempo, un determinado volumen de contratación en Bolsa, un capital mínimo de 200 millones de pesetas y un número de socios igual o superior a 100.

En 1995 y 1996 la Inspección investiga a las denominadas Sociedades de Inversión Mobiliaria (SIM), antecedentes de las SICAV, demostrándose que llevaban a cabo conductas que infringían la legislación fiscal y tributaria, pudiendo, en función de las cuotas alcanzadas, incurrir en delito fiscal. Las conductas percibidas eran las realizadas por los socios de las mismas para manipular las cotizaciones de manera fraudulenta para provocar minusvalías ficticias que conllevaran unas pérdidas como manera de enmascarar los beneficios. Otra conducta observada era la utilización de testaferros para, ficticiamente, alcanzar el requisito legal de ser un mínimo de 100 socios.⁵⁰⁵

Las personas que solían constituir estas organizaciones eran dinastías que ordenaban de esta manera su patrimonio familiar. Al no alcanzar el mínimo de partícipes exigidos por la normativa, recurrían a personas interpuestas que criminológicamente reciben la denominación de testaferros.

El fraude descubierto en este período se aproximaba al billón de pesetas, el equivalente actual a 6.000 millones de euros. Curiosamente, el plan se paraliza en el año 1996, provocando la prescripción de las deudas tributarias sin haberse incoado las correspondientes actas.

⁵⁰³ López Laborda y Rodrigo Saucó (2002: 143).

⁵⁰⁴ DO L 375 de 31.12.1985.

⁵⁰⁵ APIFE (2008).

A partir de 1997 la Comisión Nacional del Mercado de Valores (en adelante CNMV) flexibiliza el cumplimiento del requisito del número mínimo de socios, ofreciendo a estas entidades la posibilidad de alcanzar dicho requisito en el plazo de una año a partir de su inscripción en el registro de la CNMV.⁵⁰⁶

La paralización de las actuaciones de la Inspección y la flexibilización del cumplimiento de los requisitos provocaron, en los años 1996 y 1997 un importante incremento de este tipo de organizaciones.

El régimen fiscal de las Instituciones de Inversión Colectiva, de acuerdo a la denominación contemplada en la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, era especial. La regulación del mismo se contemplaba en el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, fijándose el tipo a tributar en el uno por ciento (1%), frente a las que tributaban en el régimen general al 35% de la base imponible.

En los años 2002 y 2003 se llevan a cabo por la Inspección actuaciones de comprobación a los socios de sociedades, entre las que se incluía a las SICAV. Dichas actuaciones confirmaron el modus operandi de la realización de operaciones de compraventa en Bolsa con acciones de estas entidades a precios no correspondientes a su valor liquidativo.

Posteriormente, por transposición de las directivas 2001/107/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de enero de 2002, que modifica la Directiva 85/611/CEE del Consejo por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM), con vistas a la regulación de las sociedades de gestión y los folletos simplificados y 2001/108/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de enero de 2002, en lo que se refiere a las inversiones de los OICVM, se redacta y aprueba la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva. En esta norma se mantiene el requisito del número mínimo de 100 socios pero desaparece la exigencia de la cotización en Bolsa.

La norma que contemplaba el Reglamento del desarrollo de dicha Ley fue promovida a rango formal de Ley, la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de Reformas en Materia Tributaria para el Impulso de la Productividad, en la cual se limitaban las facultades de la Inspección en su disposición adicional tercera⁵⁰⁷. Esto

⁵⁰⁶ CNMV (2007) Visitada 20/05/2014.

⁵⁰⁷ Disposición adicional tercera. Efectos de determinados incumplimientos relativos a las Instituciones de Inversión Colectiva. “1. En los supuestos previstos en el artículo 13 de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, no resultará de aplicación el régimen especial de tributación previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades con efectos desde el período impositivo en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de la suspensión o revocación acordada por la Comisión Nacional del Mercado de Valores. / 2. La iniciación de oficio de los procedimientos de suspensión o revocación, por parte de la Comisión

significaba la elaboración de una norma que iba en contra de lo dispuesto en la Ley General Tributaria y la concesión de una amnistía fiscal a las SICAV.

La situación de las SICAV constituye la única excepción en la que la AEAT no ha podido regularizar la situación de unos obligados tributarios que han defraudado, dentro del ámbito de la historia de nuestra democracia.⁵⁰⁸

5) RD 687/2005, de 10 de junio

Conocida popularmente como Ley Beckham⁵⁰⁹. Desde el punto de vista del autor, se trata de una amnistía encubierta.

Esta normativa permitía a las personas que viniesen a trabajar a España que tributaran en calidad de no residentes, lo cual implicaba pagar los impuestos al tipo único del 24% durante los primeros seis años de estancia.

Nacional del Mercado de Valores, comprenderá la incoación mediante petición razonada de la Administración tributaria. 3. Cuando la Administración tributaria comunique la existencia de circunstancias o hechos distintos de los que motivaron la inscripción en los Registros previstos en el artículo 16 del Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003 de los que pueda apreciarse la concurrencia de alguno de los supuestos previstos en el citado artículo 13, la Comisión Nacional del Mercado de Valores se pronunciará sobre la improcedencia de incoar expediente de revocación o suspensión o dictará acuerdo declarando o no la suspensión o revocación en el plazo de seis meses desde que la comunicación haya tenido entrada en cualquiera de los registros de la Comisión. El transcurso de dicho plazo sin que se haya producido el pronunciamiento o el acuerdo de la Comisión a los que se refiere el párrafo anterior habilitará a la Administración tributaria para dictar el acto de liquidación que procediera, si bien las calificaciones que lo motiven sólo tendrán efectos tributarios. Cuando la Comisión dicte con posterioridad al acto de liquidación pronunciamiento en el que se declare la improcedencia de la incoación del expediente o acuerdo en el que no se declare la suspensión o revocación, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 219 de la Ley 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria. 4. Todas las revocaciones y suspensiones acordadas por la Comisión deberán ser comunicadas a la Administración tributaria. La Administración tributaria podrá practicar la regulación que, en su caso, sea procedente en atención a los acuerdos de revocación o suspensión que sean ejecutivos, sin perjuicio de la aplicación del citado artículo 219 de la Ley General Tributaria a la vista de la resolución de los recursos interpuestos contra aquéllos. 5. Se considerará período de interrupción justificado, a efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de la Ley General Tributaria, el tiempo que transcurra entre la comunicación efectuada por la Administración tributaria y la recepción por ésta del pronunciamiento o acuerdo de la Comisión, o el plazo de seis meses a que alude el apartado 3 anterior de no recibirse aquéllos en ese término. Si la ejecución del acuerdo de la Comisión resultara suspendida, el período de interrupción abarcará hasta la finalización de la suspensión del acuerdo.”

⁵⁰⁸ OIHE (2008) A lo largo del relato sobre las SICAV utilizo como referencia los datos contemplados en este artículo.

⁵⁰⁹ Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, para regular el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y se eleva el porcentaje de gastos de difícil justificación de los agricultores y ganaderos en estimación directa simplificada; Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 11/06/2005) Disposición derogada.

Se pretendía atraer por medio de incentivos fiscales a capital humano cualificado de origen extranjero. Los residentes obligados a declarar por estos importes tributaban al tipo máximo del 43%, para rentas superiores a 120.000€ y al 45% para rentas superiores a los 175.000€, lo cual significaba un claro beneficio para las rentas muy altas que pudieran acogerse a los supuestos contemplados en esta norma.

Los requisitos para acogerse a la misma consistían en no haber residido en España durante los diez años anteriores al desplazamiento al territorio español y que el mismo se produjese por atender a un contrato de trabajo. Dicho contrato debía implicar que el trabajo se desarrollase en España, no pudiendo las rentas generadas en el extranjero exceder del 15% del total de los emolumentos o del 30% en el caso de rendimientos derivados de funciones en otra empresa fuera del territorio español.

Esta normativa fue derogada en 2009 sin carácter retroactivo, lo cual implicaba que las personas beneficiadas por la misma podían seguir haciéndolo en las mismas condiciones. En cambio, a partir de la mencionada derogación, los investigadores, trabajadores y deportistas extranjeros tributan generalmente al 43%.

6) *Real Decreto Ley 12/2012 de 30 de marzo.*

Su objetivo⁵¹⁰ era aflorar capital oculto, conseguir una recaudación extraordinaria de 2.500 millones de euros para paliar el déficit del Estado, conseguir elevar la base de obligados tributarios y atraer capital extranjero. El autor opina que es una consecuencia de la presión ejercida por la Unión Europea tras descubrirse el número de impositores españoles que tienen cuentas en paraísos fiscales.⁵¹¹

Se pretendía que el patrimonio oculto que se regularizara por los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes tributara al 10%, mediante la denominada Declaración Tributaria Especial, en contraposición de los contribuyentes residentes que tributaban al 43%. Los dividendos por beneficios percibidos y no declarados tributarían al 8% al calor de esta norma mediante una actualización de balances de las personas jurídicas.

Esta amnistía fiscal se presentó por parte del Gobierno sin aviso previo. Ello conllevó la inexistencia de un debate previo en sectores técnicamente capacitados en la materia ni en el Congreso de los Diputados. Dicho Ejecutivo no quería anticipar su contenido ni las medidas impuestas por Bruselas para la reducción del

⁵¹⁰ Blanco Cordero et al. (2012) págs. 41-90 respecto del planteamiento legal de la “regularización tributaria especial”, y págs. 90-139 respecto de sus efectos penales.

⁵¹¹ Véase apartado “Paraísos fiscales”

déficit público⁵¹². Ha sido la primera amnistía sobre la cual se ha presentado un recurso de inconstitucionalidad, admitido a trámite por el Tribunal Constitucional. Este recurso posiblemente prospere, debido a que desde 1992 está prohibido por ley⁵¹³ un completo perdón.⁵¹⁴

Este oscurantismo ha dinamitado los principios didácticos y pedagógicos que cualquier medida de esta índole debe reunir. Se desconocía su contenido. Se desconocía su finalidad. Ello conlleva a una pérdida de confianza por parte de los administrados que avoca al fracaso a la misma. Al mismo tiempo, y por desconocimiento del objetivo que el Gobierno quiere conseguir, la eficacia de la medida tomada es nula.

La Declaración Tributaria Especial constaba de 3 fases:

- a. Tributar al 10%, hasta Abril.
- b. Repatriar dividendos. El plazo para esta fase terminaba en Noviembre de 2012, aunque posteriormente se amplió el plazo hasta el 30 de abril de 2013.
- c. Actualizar balances pagando un 5 % cuota, en vez del 25 % tal y como establece el TRLISS⁵¹⁵

Los efectos conseguidos por esta regularización fiscal, en términos monetarios, han supuesto unos ingresos de 1.200 millones de euros respecto a la primera fase⁵¹⁶, lo cual representa la tributación del 3% en vez del 10% regulado. Las bases imponibles declaradas ascendieron a 40.000 millones de euros, lo cual conllevaba una afloración teórica de 4.000 millones de euros. Ello es debido a interpretaciones posteriores de la norma por parte de la Dirección General de Tributos, en las cuales se contemplaba la aplicación de la prescripción del derecho de la Administración a determinar deuda tributaria.⁵¹⁷ Respecto de la segunda, se pretendían recaudar más de 800 millones de euros, no habiéndose conseguido más de 200 millones.

⁵¹² Barrachina Juan (2013) *La reciente amnistía fiscal*. II. Colegio Oficial Graduados Sociales.

⁵¹³ Ley de 18 de junio de 1870 estableciendo reglas para el ejercicio de la gracia de indulto Art. 6. *“El indulto de la pena principal llevará consigo el de las accesorias que con ella se hubiesen impuesto al penado, a excepción de las de inhabilitación para cargos públicos y derechos políticos y sujeción a la vigilancia de la Autoridad, las cuales no se tendrán por comprendidas si de ellas no se hubiese hecho mención especial en la concesión. / Tampoco se comprenderá nunca en ésta la indemnización civil.”* Art. 9. *“El indulto no se extenderá a las costas procesales.”*

⁵¹⁴ Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado (IHE).

⁵¹⁵ Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; Una de las normas que ampliaba la regularización tributaria especial era Ley 60/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

⁵¹⁶ Mº Hacienda y Administraciones Públicas (MHAP) (2012) Visitada en enero de 2013.

⁵¹⁷ Dirección General de Tributos (DGT) (2012a) (2012b) Visitadas en enero de 2013.

En relación a la tercera medida, el incremento en la recaudación del Impuesto sobre Sociedades no ha sido significativo, tratándose de regularizaciones voluntarias.

5.3.3.2. Una reflexión a modo de conclusión

Hemos visto a lo largo de este capítulo dedicado a las amnistías fiscales los intentos del Ejecutivo de turno de conseguir unos ingresos extraordinarios, los cuales no han sido ingresados de modo voluntario en aplicación de la normativa general por los obligados tributarios que han evadido sus impuestos.

Después de haber analizado las amnistías fiscales “oficiales”, refiriéndome en este caso a las que se han etiquetado como tales, y las “extraoficiales” o “regularizaciones especiales”, entiendo que queda evidenciado que los objetivos que se pretendían alcanzar con las mismas no se han conseguido, ya que los resultados obtenidos están muy por debajo de las previsiones de recaudación con las que se justificó la previsión de las distintas amnistías.

Y es que, si la aplicación de amnistías fiscales previas a verdaderos cambios estructurales de la política tributaria puede ser una política eficaz, el resto de las amnistías que hemos analizado reviste un carácter superfluo que no hace sino reforzar la imagen de un Estado débil y necesitado al servicio de ciertos intereses económicos. Y ello porque dichas amnistías no han venido seguidas de medidas de lucha efectiva contra el delito fiscal, dejando que los grandes defraudadores sigan sin tributar por sus ingresos.

Mientras que el común de los obligados tributarios asume la condición de contribuyente al asumir y afrontar la carga fiscal que le corresponde, cuando no la responsabilidad civil en el caso de una Inspección de la Agencia Tributaria, comprendiendo la cuota, los intereses y las sanciones, a los evasores fiscales se les premia con un trato especial que da lugar a inexistencia de sanciones y con tipos irrisorios que no corresponden, según las tablas de cada impuesto del que se trate, al importe que van a regularizar.

Existe también una vulneración del principio de igualdad, al tratar de forma beneficiosa a aquellos que han estado eludiendo el pago de los tributos de los que son deudores. Ello puede conllevar que los obligados tributarios contribuyentes se planteen también el eludir el pago de impuestos ante la expectativa de una amnistía futura, la cual en términos de oportunidad, o de relación coste beneficio, les será más rentable.

Y por último: transmiten la sensación de que la política económica y las medidas en contra de la evasión fiscal adoptadas por el Ejecutivo de turno han fracasado.

5.4. Paraísos fiscales

A raíz de su inclusión en la clasificación realizada sobre las amnistías fiscales, voy a realizar unos comentarios sobre los paraísos fiscales, los cuales, para ser correctos, deberían llamarse refugios fiscales⁵¹⁸, ya que el término es una traducción libre del inglés “*Tax haven*”. Y conviene distinguir el concepto de los llamados territorios “*off shore*”, de los que también nos ocuparemos más adelante.

5.4.1. Definición de “Refugio o Paraíso fiscal”

Podríamos definir os paraísos fiscales como territorios en los cuales predomina el secreto bancario en su más amplia acepción. Sirven como refugio a capitales de dudoso origen y son elegidos por los evasores fiscales por su hermetismo. La única forma de acceso a los datos que manejan, importes en cuentas, titulares de las mismas, etc. es mediante la filtración anómala de los mismos por parte de personas inmersas en las entidades bancarias que realizan estas prácticas o los despachos que las asesoran.

La Disposición adicional primera de la Ley 36/2006⁵¹⁹, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal reza lo siguiente:

“Definición de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria.

1. Tienen la consideración de paraísos fiscales los países y territorios que se determinen reglamentariamente.

2. La relación de países y territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios:

a) La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación.

b) Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos por el apartado 4 de esta disposición adicional.

c) Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

⁵¹⁸ Salto van der Laet (2000: 8).

⁵¹⁹ Ley 36/2006, de 29 de noviembre, en BOE, última actualización, publicada el 28/11/2014, en vigor a partir del 01/01/2015; y Lombardero Expósito (2009: 228) .

3. *Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda.*

A efectos de lo previsto en esta disposición, tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Se considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo.

4. *Existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios que no tengan la consideración de paraísos fiscales, a los que resulte de aplicación:*

a) un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición;

b) un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria; o

c) el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010.

No obstante lo anterior, reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria.

5. *Las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de las normas contenidas en esta disposición...*

Podemos concluir, tras la lectura del articulado, que el legislador califica a los paraísos fiscales como territorios en los cuales haya una nula tributación y los cuales son opacos en cuanto a la información, al no existir un intercambio de información tributaria de modo efectivo.

LOMBARDERO EXPÓSITO⁵²⁰ los define “*como aquella jurisdicción caracterizada por no entregar un nivel adecuado de información fiscal a otros*

⁵²⁰ Lombardero Expósito (2009: 229).

países y que usualmente presenta como rasgos secundarios la estanqueidad y baja o nula presión fiscal.”

PELÁEZ MARTOS⁵²¹ los define como aquellos territorios en los cuales se da de manera simultánea la ausencia de impuestos y la opacidad respecto a facilitar información a terceros.

MARTÍNEZ SELVA⁵²² empieza calificándolos como territorios de baja tributación. Considera que son territorios con regímenes fiscales atractivos para el capital, con baja tributación, estabilidad política y servicios financieros sofisticados.

En definitiva, los refugios fiscales presentan las siguientes características⁵²³:

1. Nula o baja fiscalidad directa.
2. Aplicación de una legislación mercantil y financiera “flexible”, en el sentido de la carencia de controles y poca rigidez de su ordenamiento jurídico.
3. Aplicación celosa del secreto bancario y comercial.
4. Inexistencia de controles de cambio.
5. Escasa o nula red de convenios internacionales en materia fiscal.
6. Características extrafiscales que los hacen atractivos a hacer uso de ellos, tales como estabilidad política, económica y social, una red de comunicaciones, unos sectores bancario y financiero desarrollados y una capacidad propia para generar normativa fiscal y económica, aunque no ostenten la condición de país⁵²⁴.
7. Inexistencia de intercambio de información fiscal con países de alta tributación⁵²⁵.
8. Personal multilingüe y especializado en finanzas internacionales.
9. Por parte de muchos de ellos, se ofrecen servicios las 24 horas del día durante todo el año. Este punto se ha intensificado desde la aparición de internet, facilitando la gestión de las cuentas sin importar la proximidad o no al espacio físico del paraíso fiscal.

⁵²¹ Peláez Martos (2010: 45); *Espanoles por Suiza*. Ebole, J. (Director). (24/11/2013).[Documental] Salvados - La Sexta.

⁵²² Martínez Selva (2009: 25-31).

⁵²³ Salto van der Laat (2000: 9 a 11); Lombardero Expósito (2009: 229-230).

⁵²⁴ Garzón Espinosa (2011: 144) al respecto de la última afirmación.

⁵²⁵ Martínez Selva (2009: 28), añade las siguientes características a las realizadas por Salto van der Laat.

5.4.2. Origen de los refugios fiscales y motivos y formas de su uso

Algunos autores sitúan el origen de los paraísos fiscales a mediados del siglo XX, a partir del proceso de descolonización y el desarrollo que tuvo lugar tras la Segunda Guerra Mundial, elaborando estos territorios unos sistemas fiscales atractivos para el capital foráneo, por medio de variados sistemas jurídicos y fiscales.⁵²⁶ Otros mencionan que en 1899, los estados de Delaware y New Jersey, en los Estados Unidos de América, ya realizaban ofertas atractivas a negocios, consistentes en una tributación mínima a cambio de la domiciliación en estos estados.⁵²⁷

PELÁEZ MARTOS ubica su origen en los enclaves situados en las islas caribeñas y las del Canal de la Mancha a partir del siglo XVI, época en la cual la Corona Británica reclutaba corsarios para luchar contra España y les aseguraba la impunidad en estos territorios.⁵²⁸

De cara a una planificación fiscal internacional, las personas físicas y jurídicas utilizan, entre otros, los paraísos fiscales. En principio, la utilización de los paraísos fiscales no presupone una actividad ilegítima por cuanto su utilización puede ser legítimamente válida,⁵²⁹ simplemente se trata de una elusión fiscal, es decir, de acuerdo a la legalidad vigente, el obligado tributario intenta minimizar su carga tributaria.

Resaltar que, al tratarse de un territorio extraño, entendido como tal el que no es el propio, normalmente se suele recurrir a ellos mediando abogados, asesores o especialistas financieros, lo cual suele ser indicio de una previa capacidad económica alta o elevada.

Algunas de las razones⁵³⁰ que motivan a personas tanto físicas como jurídicas a recurrir a los servicios de estos centros pueden ser de tipo comercial: actividad empresarial internacional, diversificación de inversiones, ahorro de impuestos, protección de bienes ante guerras, inestabilidad política o crisis financieras, y búsqueda de seguridad y de privacidad.

Los refugios fiscales representan y ofrecen un beneficio para sus usuarios⁵³¹. Para ello, la persona, ya sea física o jurídica, empieza por desplazar su residencia

⁵²⁶ Salto van der Laet (2000: 5-6).

⁵²⁷ Lombardero Expósito (2009: 227).

⁵²⁸ *Espanoles por Suiza*. Ebole, J. (Director). (24/11/2013). [Documental] Salvados - La Sexta.

⁵²⁹ Salto van der Laet (2000: 11 y 13); Las Heras González. (2014: 13-14).

⁵³⁰ Martínez Selva (2009: 31-49, 362-374).

⁵³¹ Cuestión aparte es la evasión o fraude fiscal, el cual consiste en no pagar un obligado tributario sus impuestos de acuerdo a lo que le correspondería aplicando la normativa tributaria correcta. Lombardero Expósito (2009: 238).

por motivos tributarios al refugio fiscal.⁵³² Esto se realiza bien a nombre de la persona interesada o bien mediante la constitución de sociedades. Y es aquí donde se plantea el surgimiento de entramados societarios, en los que básicamente nos encontramos ante dos tipos de sociedades: las base y las instrumentales.⁵³³

Sociedades base:

Su beneficio lo encontramos en la menor imposición a la cual se someterán sus rentas en los refugios fiscales respecto del territorio real de origen. Entre las formas más frecuentemente utilizadas nos encontramos, por una parte, las dedicadas a la administración de patrimonios. Por medio de ellas se realiza una transferencia de activos situados en un país con un sistema fiscal de media o alta tributación al refugio fiscal. En estos casos únicamente se traslada la titularidad jurídica, no la propiedad real y efectiva. Por otra parte tenemos las sociedades “holding”, las cuales se dedican a la tenencia de acciones de otras sociedades, pasando a ser, teóricamente, el centro de negocios de la compañía matriz. También son utilizadas para llevar a cabo la elusión fiscal, desplazando los ingresos a estos refugios y los gastos a los países de alta tributación, que es donde efectivamente se realiza la actividad principal o donde radica realmente el centro de negocios ya mencionado.

Sociedades instrumentales:

Conocidas también como sociedades conductoras. Su cometido principal es eludir los impuestos en el país origen de las rentas. Dos cuestiones importantes a tener en cuenta en estas sociedades. Deben estar radicadas en un territorio en el cual no se graven las rentas obtenidas en el extranjero y debe aplicarse en dicho territorio una nula o baja tributación de las rentas obtenidas en virtud de legislación interna o de la aplicación de un Convenio de Doble Imposición, caso este último en el cual estaríamos hablando de un territorio no considerado refugio fiscal.⁵³⁴

La utilización de este tipo de sociedades implica que las rentas provenientes del extranjero tendrán un mejor tratamiento fiscal.

⁵³² Como ejemplos concretos podemos examinar la situación de Ana Torroja o de Monserrat Caballé, entre muchos otros, en S.F. (2014b), S.F. (2014n)

⁵³³ Salto van der Laet (2000: 16 a 20)

⁵³⁴ Aconsejo en este punto la lectura atenta de las notas al pie de la pág. 19 de Salto van der Laet (2000) en especial la 58 referida a los *treaty shopping*.

5.4.3. Tipología

Seguiré en este punto la tipología que aparece en el Informe del Comité Ruding⁵³⁵, complementada con otras en cuanto a los aspectos que la primera no contemple.

1. Los refugios fiscales clásicos. Países que disfrutan de un sector financiero dedicado a la venta del producto “no tributación – opacidad”
2. Países con una fiscalidad normal que ofrecen regímenes fiscales ventajosos a no residentes que operen en el exterior. Esto es lo que se conoce como régimen *off shore*, produciéndose una dualidad del sistema fiscal, residentes y no residentes, con el régimen de estanqueidad.
3. Territorios que disponen de centros de servicios muy desarrollados.

Fuera de la tipología de los refugios fiscales, nos encontramos con los PTM o Países de Tránsito Monetario, los cuales, por sus tratados de doble imposición o leyes, favorecen el uso de los paraísos fiscales, como por ejemplo Holanda.⁵³⁶ En estos países, siendo propietario de una sociedad anónima de tenencia de valores (*holding*) nacionalizada en estos territorios, aprovechándose de los CDI (Convenios para evitar la Doble Imposición fiscal), se pueden transferir los beneficios societarios generados en otro territorio a, en este ejemplo, Holanda⁵³⁷ con un tipo reducido y, posteriormente, enviarlos a donde se desee, con un tipo impositivo muy bajo. Es lo que se conoce como “*sandwich holandés*”⁵³⁸. La ventaja que ofrecen los PTM es que la suma de los tipos impositivos es inferior al que correspondería si se transfirieran directamente los beneficios societarios al territorio deseado.⁵³⁹

Otro territorio que realiza prácticas desleales es Irlanda, generando el conocido como “*café doble irlandés*”⁵⁴⁰. Veámoslo con un ejemplo: una compañía multinacional tiene tres empresas, situadas una en España, otra en Irlanda y la tercera en un paraíso fiscal. La matriz vende el negocio a la situada en el paraíso fiscal, la cual lo vuelve a vender a la irlandesa y esta hace lo propio a la española. Entonces el beneficio se genera al comprar el negocio en España. La empresa aquí radicada declara el beneficio, a modo de ejemplo 100, menos los gastos, los cuales son las 90 unidades que le ha costado el comprar el producto final a la empresa irlandesa. Asimismo, la empresa irlandesa, ya con baja tributación, afirma que dicho

⁵³⁵ Salto van der Laet (2000: 5); Lombardero Expósito (2009: 231); Las Heras González.(2014: 10-11).

⁵³⁶ Lombardero Expósito (2009: 231).

⁵³⁷ Sérvulo González (2012a).

⁵³⁸ La sexta columna (05/12/2014). *La gran evasión ... fiscal*. La Sexta; Sánchez (2012).

⁵³⁹ Lombardero Expósito (2009: 234).

⁵⁴⁰ Lombardero Expósito (2009: 234); La sexta columna (05/12/2014). *La gran evasión ... fiscal*. La Sexta.

producto le ha supuesto unos gastos de 80 unidades que ha abonado a la empresa radicada en el paraíso fiscal. De este modo, los beneficios reales generados en España acaban en un refugio fiscal de baja o nula tributación.

En este punto es conveniente el definir los territorios *off-shore*, expresión que podríamos traducir como “en el mar, alejado de la costa”⁵⁴¹. No son una modalidad exclusiva de los paraísos fiscales, en el sentido de que los paraísos fiscales pueden ser territorios *off-shore* pero no todo territorio *off-shore* es un paraíso fiscal. Algunos autores centran su origen se remonta a la década de 1930, para mencionar unos territorios fuera de las fronteras continentales de los EEUU, los cuales ofrecían operar y conducir los negocios a empresas norteamericanas con un mínima carga impositiva⁵⁴², aunque otros autores centran este hito a finales del siglo XIX.⁵⁴³ Otros⁵⁴⁴ lo sitúan con el nacimiento de la primera compañía cautiva de seguros en 1927, reforzándose con la aplicación del secreto bancario en Suiza en 1934.⁵⁴⁵

En cualquier caso, se denominan así a los centros insulares con una baja fiscalidad, los cuales gestionaban el capital que recibían de países de alta presión fiscal. Extensivamente, se ha aplicado este término a centros como Andorra, Austria o Luxemburgo, a pesar de no ser islas, sino teniendo en cuenta la actividad realizada⁵⁴⁶. En estos centros *off-shore* se ofrece un servicio financiero a no residentes por parte de un banco u otro agente del ramo⁵⁴⁷.

A título ilustrativo, reproduzco seguidamente tres ilustraciones de un análisis publicado en prensa, referido al año 2012, que da cuenta de la procedencia de los capitales que salen de los países originarios y a dónde se dirigen; analiza sobre el mapamundi la ubicación y categorización de los países receptores; y finalmente estudia porcentualmente el nivel de intercambio de información que los diferentes Estados están dispuestos a facilitar en los ámbitos fiscal, policial y judicial.⁵⁴⁸

⁵⁴¹<http://es.wikipedia.org/wiki/Offshore>; <http://www.larousse.com/es/diccionarios/ingles-espanol/offshore/25568> ; <http://www.oxforddictionaries.com/es/traducir/ingles-espanol/offshore> visitadas el 23/01/2015.

⁵⁴² Lombardero Expósito (2009: 231).

⁵⁴³ Martínez Selva(2009: 27).

⁵⁴⁴ Martínez Selva(2009: 27).

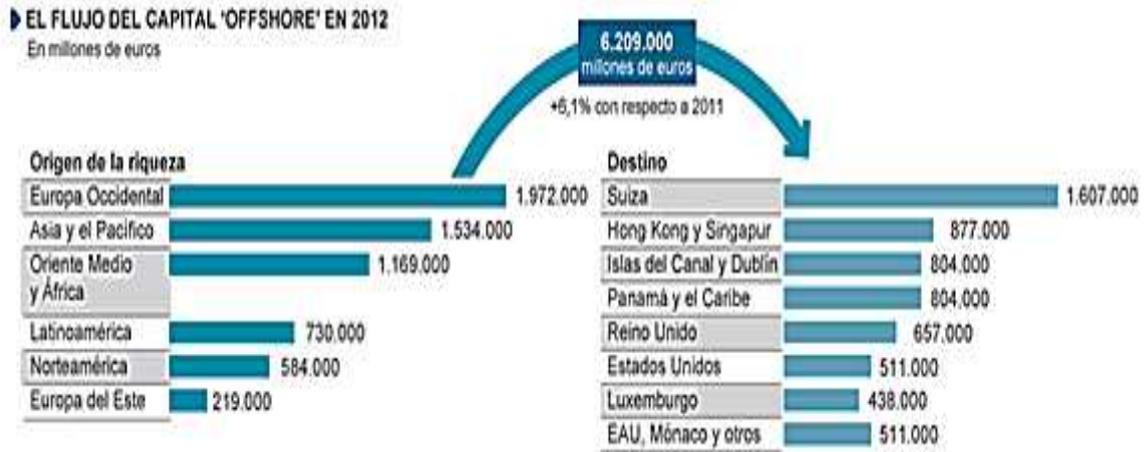
⁵⁴⁵ Las Heras González (2014: 6).

⁵⁴⁶ Martínez Selva(2009: 26).

⁵⁴⁷ Lombardero Expósito (2009: 231).

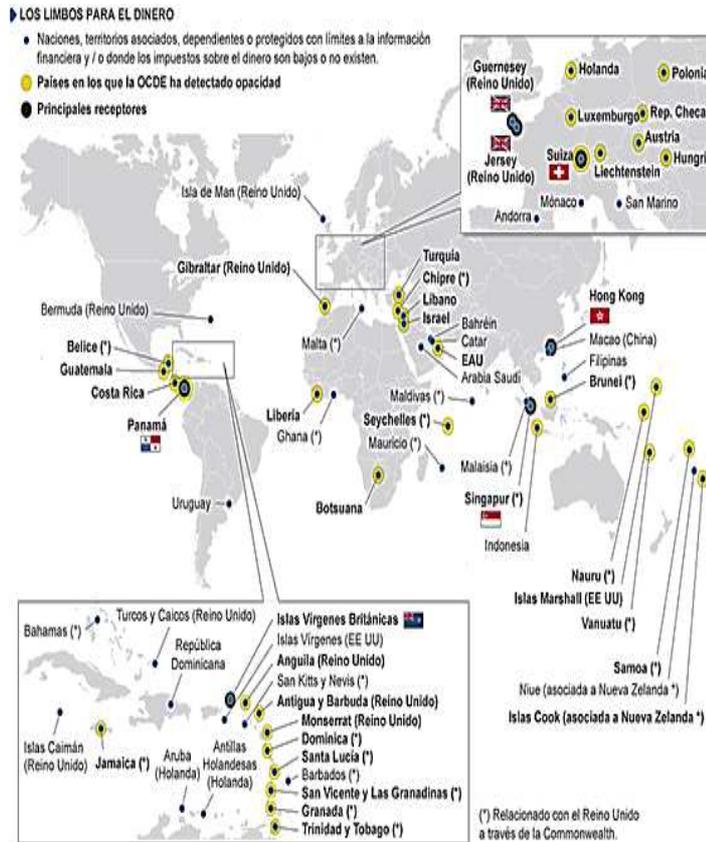
⁵⁴⁸ Para complementar este punto, recomiendo la lectura de Lombardero Expósito (2009: 231-238), donde se observa la operativa concreta, junto a los requisitos exigidos, que rige en cada territorio.

Ilustración 30. El flujo del capital Offshore



Fuente: Refugios fiscales y movimientos de dinero "offshore". (2013). El País⁵⁴⁹

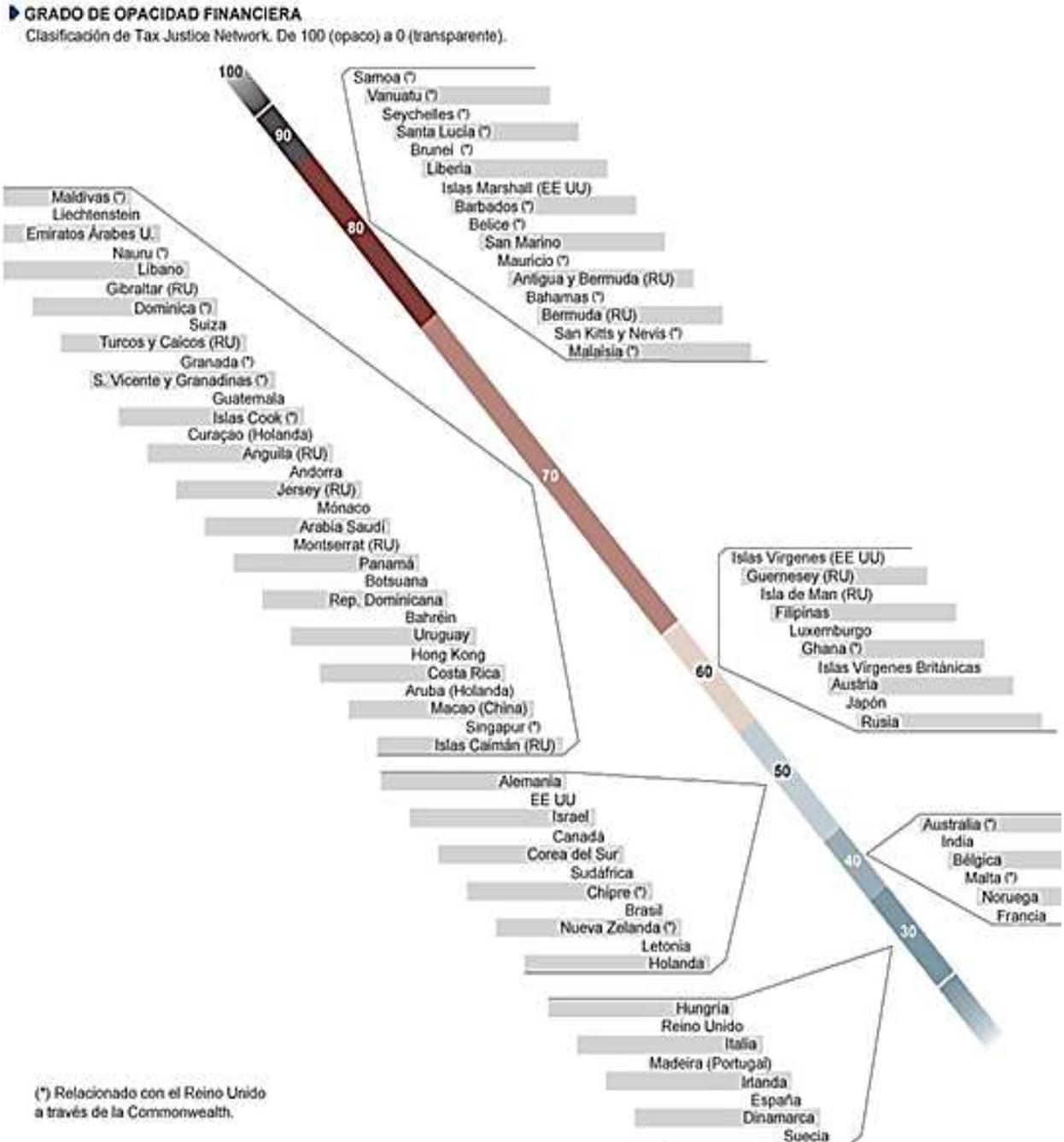
Ilustración 31. Ubicación refugios fiscales, PTM y territorios off-shore



Fuente: Refugios fiscales y movimientos de dinero "offshore". (2013). El País

⁵⁴⁹S.F. (2014a).

Ilustración 32 Grado de opacidad financiera



Fuente: Refugios fiscales y movimientos de dinero "offshore". (2013). El País

5.4.4. España, cerca del Paraíso

Si atendemos al artículo 31.1 de la Constitución Española, se puede concluir que el recurso a los refugios fiscales sería contrario al mismo, por entenderse que no se muestra la capacidad económica real del obligado tributario, ya sea persona física o jurídica.⁵⁵⁰

Es misión del Poder Ejecutivo velar por que la Norma se aplique de forma correcta. Aunque a veces se permite que no sea así en base a una política económica en pro de fomentar la entrada de capitales foráneos en España o en alguno de sus territorios. Cabe resaltar en este punto que en los territorios que se enumeran a continuación no se aplica de ningún modo la opacidad, con lo que en ningún caso me estoy refiriendo a paraísos fiscales.

País Vasco y Navarra

La Disposición Adicional Primera de la CE dice: “*La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales.*”

La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.”

En base a ello, estos territorios tienen capacidad normativa, contemplada en lo que se conoce como régimen de concierto en el País Vasco y convenio en Navarra.⁵⁵¹

Fruto de dicha capacidad normativa, se dictan una serie de medidas conocidas como las “vacaciones fiscales vascas”⁵⁵². En 1993 se acuerda por parte del gobierno autonómico y las diputaciones forales de las tres provincias vascas unas medidas económicas dirigidas a incentivar la instalación de empresas en el País Vasco. A finales de ese año Navarra legisla en el mismo sentido. Dichas medidas consistían básicamente en una exención del IS durante diez años a las empresas que se instalaran en estos territorios durante los años 1993 y 1994. En el año 1996 se añade a las anteriores una medida denominada crédito fiscal, consistente en que las empresas que habían realizado inversiones superiores a unos 15 millones de euros en estos territorios podían recuperar a través del IS el 45% de las mismas. Esta medida se complementó con las “minivacaciones fiscales”, las cuales consistían en deducciones sucesivas que oscilaban entre el 99 y el 25%, a aplicar desde el primer año que las empresas declarasen beneficios. La vigencia de estas medidas alcanzó desde el año 1993 hasta el 2000. Es lo que se conoció como

⁵⁵⁰Lombardero Expósito (2009: 256).

⁵⁵¹ Martínez Selva (2009: 290 a 295).

⁵⁵²S.F. (2014d); S.F. (2014c); Martínez Selva (2009: 290 a 295).

“Sociedades de Promoción de Empresas” (SPE). Por medio de ellas, las sociedades que se encontraban domiciliadas en el País Vasco tributaban el 1% de los beneficios, frente al 35% del tipo general.⁵⁵³

En un informe emitido por las Juntas Generales (la cámara de representación autonómica vasca) tras la creación de una comisión de investigación sobre el fraude de una empresa, se concluye que las SPE cumplen “*solo en parte*” su objetivo de incentivar la creación de empresas y de facilitar la reinversión de beneficios. Afirma que este es un sistema “*sin apenas garantías de transparencia*”, “*sin obligaciones de auditoría*”, “*facilita el endeudamiento sin límite*” y “*con la puerta abierta a la participación en paraísos fiscales*”.

Estas medidas motivaron que La Rioja, comunidad limítrofe con el País Vasco y Navarra, y la Administración Central del Estado presentaran ante el TSJPV una denuncia motivada en la fuga de empresas de otros territorios al País Vasco.

Dicho Foro planteó en 1997 una cuestión prejudicial para dilucidar si las “vacaciones fiscales” vascas eran concordantes con el Tratado de las Comunidades Europeas, ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). Tras toda una serie de procesos negociadores y de periplos judiciales el TJUE impone a España en 2014 una multa por no recuperar a tiempo las ayudas que las empresas recibieron en el marco de las “vacaciones” y “minivacaciones fiscales” vascas.

El 5 de diciembre de 2013, el Gobierno vasco publica en el Boletín Oficial de Bizkaia una nueva normativa del Impuesto de Sociedades en la cual desaparecen las SPE, integrándose algunos de sus aspectos en la normativa general del impuesto.⁵⁵⁴ Un ejemplo de que cuando existe voluntad política, se pueden mejorar las normas.

Canarias

Estas islas, alejadas de la Península y con escasos recursos propios disfrutaban desde el siglo XVI de un régimen fiscal y comercial beneficioso⁵⁵⁵. Posteriormente, se las dotó del Régimen Económico y Fiscal de Canarias⁵⁵⁶. En el año 2002, la Comisión Europea autoriza la creación de la ZEC (Zona Especial Canaria), equiparando estas islas a Madeira por sus características geográficas similares. El régimen de la ZEC se prorrogó en 2006 hasta el año 2019.

⁵⁵³ Ormazabal (2012).

⁵⁵⁴ Garrigues.(12/2013).

⁵⁵⁵ Martínez Selva (2009: 295-297).

⁵⁵⁶ Ley 19/1994, de 6 de julio de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Última redacción dada por Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre, con entrada en vigor el 1 de enero de 2015. BOE 7/07/1994.

Entre sus características tenemos la reserva de inversión, una imposición en el Impuesto de Sociedades del 1 al 5%, en función del cumplimiento de unos requisitos concretos, exenciones en el IGIC, que grava el consumo, ITPAJD y reducciones de los impuestos locales.⁵⁵⁷

Por otra parte, se ofrecen reducción en los impuestos directos (IRPF, IS), en cuotas a la Seguridad Social y en el Registro especial de buques y empresas navieras.⁵⁵⁸

Ceuta y Melilla

Estas ciudades con Estatuto de Autonomía propio gozan de un régimen fiscal especial que se traduce a una bonificación del 50% de la cuota correspondiente a los rendimientos generados en Ceuta y Melilla, a la no aplicación del IVA, siendo sustituido este por el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI) y respecto de los Impuestos Especiales únicamente exigen el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Sobre los impuestos de fabricación, el Impuesto Especial sobre la Electricidad. Sí que se aplica un gravamen complementario del IPSI sobre las labores del tabaco y sobre el carburante y los combustibles.⁵⁵⁹

Zonas francas

Dentro del territorio aduanero comunitario, encontramos la previsión de zonas de depósito de mercancías con un régimen fiscal particular:

“El artículo 166 del Código Aduanero los define como partes (lugares) o locales del territorio aduanero comunitario separados del mismo, en los que se puede introducir toda clase de mercancías, pudiendo permanecer por tiempo ilimitado.

Si se trata de mercancías no comunitarias, no estarán sometidas a derechos de importación ni a medidas de política comercial, y si son comunitarias agrícolas, para las que una regulación específica lo prevea, se beneficiarán, por su entrada en dichas zonas, de las medidas relacionadas en principio con la exportación.

El marco normativo actual contempla por igual a las Zonas y a los Depósitos francos. La única diferencia que se aprecia en su definición es denominar “partes” a las Zonas y reservar “locales” para los Depósitos.”⁵⁶⁰

⁵⁵⁷ Martínez Selva (2009: 297).

⁵⁵⁸ Martínez Selva (2009: 297).

⁵⁵⁹ AEAT (11) Visitada el 24/01/2015.

⁵⁶⁰ AEAT (14) , en relación a la siguiente legislación: 1 - Código Aduanero Comunitario: Reglamento (CEE) nº 2913/92 de 12-10-92, (DOCE L-302 de 19-10-92), artículos 166 a 181. 2-

En España nos encontramos la figura de Zona Franca en Barcelona, Vigo, Cádiz y Gran Canaria. Su ventaja consiste en que las mercancías allí depositadas están exentas de aranceles aduaneros, impuestos ordinarios y los que gravan la importación o exportación de determinados productos. Por ello, son usadas preferentemente por empresas de importación y exportación, al igual que por industrias de montaje por la reducción de costes que ello implica.⁵⁶¹

Los Depósitos Francos se encuentran ubicados en: Algeciras, Alicante, Bilbao, Cartagena, Gijón, La Coruña. Las Palmas de Gran Canaria, Madrid-Aeropuerto, Málaga, Pasajes, Santander, Tarragona, Valencia, Villafría (Burgos) y Zaragoza.⁵⁶²

Ilustración 33. Regímenes fiscales especiales en España



Elaboración propia⁵⁶³

Ilustración 34. Zonas francas



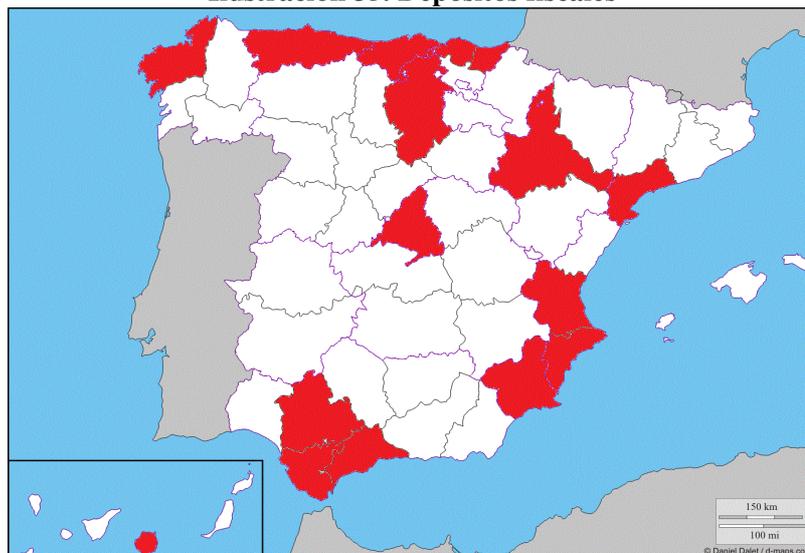
Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero: Reglamento (CEE) nº 2454/93 de 2-7-93 (DOCE L-253 de 11-10-93), artículos 799 a 814. 3 - Orden de 2 de diciembre de 1992 (BOE de 17-12-92), por la que se dictan normas sobre Zonas y Depósitos francos. Visitada el 24/01/2015.

⁵⁶¹ Pymes y Autónomos. (2015) Visitada el 24/01/2015.

⁵⁶² AEAT (14).

⁵⁶³ Los tres mapas de España que ilustran este punto se han elaborado a partir de mapa mudo de Arias, L. M. (2015). Mapas de España. y datos de la AEAT.

Ilustración 35. Depósitos fiscales



Elaboración propia

Empresas de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE)

Empresas de Tenencia de Valores Extranjeros⁵⁶⁴. *Holding*⁵⁶⁵ financiero creado por la legislación española⁵⁶⁶ para facilitar la elusión fiscal de empresas no residentes en nuestro país por medio de la creación de sociedades pantalla.⁵⁶⁷

Estas empresas gozan de una legislación *ad hoc* generando un importante foco de fraude⁵⁶⁸, al acceder a deducciones fiscales y compensar las ganancias económicas de otras compañías del grupo empresarial⁵⁶⁹. De este modo, España ejerce una competencia fiscal a otros Estados, tales como Holanda, Bélgica, Inglaterra, Estados Unidos, Portugal y otros.

La evolución históricade la principal legislación aplicable⁵⁷⁰ a las ETVE, en vigor desde el 1 de enero de 1996, es la siguiente:

⁵⁶⁴ La sexta columna (05/12/2014). *La gran evasión ... fiscal*. La Sexta.

⁵⁶⁵ Ver apartado “Sociedades base”, en este mismo capítulo.

⁵⁶⁶ Normativa en párrafos siguientes.

⁵⁶⁷ Véase *Sociedades instrumentales*.

⁵⁶⁸ Entiéndase el fraude en relación al artículo 31.1 CE.

⁵⁶⁹ Garzón Espinosa (2012).

⁵⁷⁰ Para este punto se han extraído referencias de las siguientes fuentes: López Ribas (2001: 103-125); Cuatrecasas, Gonçalves, Pereira. (2015); Martínez Selva (2009: 179); Igmasa Manegement. (2011: 6).

Tabla 9. Normativa ETVE

| |
|--|
| Directiva 90/435/UE relativa al régimen fiscal aplicable a las sociedades madre-filial. |
| Directiva 2011/96/UE, régimen fiscal común aplicable a sociedades matriz-filial de Estados miembros diferentes |
| Convenios de doble imposición firmados por España |
| L 43/1995, de 27 de diciembre |
| L 10/1996, de 18 de diciembre |
| RD 537/1997, de 14 de abril |
| L 6/2000, de 13 de diciembre |
| RDL 3/2000, de 23 de junio |
| L14/2000, de 29 de diciembre |
| RDL 4/2004, de 5 de marzo |
| L 27/2014, de 27 de noviembre |

No obstante dicha legislación, los usuarios de esta figura jurídica siguen tributando a un tipo testimonial respecto de los beneficios que declaran.

5.4.5. Intereses creados, legítimos e ilegítimos

Uno de los motivos que propician la existencia de los refugios fiscales es la competencia fiscal entre los Estados, con el fin de atraer capital foráneo a los mismos, rebajando la fiscalidad sobre las rentas de capital. Una consecuencia perniciosa de esta competencia fiscal es que el Estado de origen de los capitales que lo abandonaban debía incrementar la presión fiscal sobre las rentas del trabajo, para mantener el necesario nivel de gasto de la administración pública.⁵⁷¹

Dentro de la competencia fiscal, cabe citar la competencia desleal ejercida por algunos Estados de la Unión Europea, calculando esta institución que cada año se pierde un billón de euros con estas prácticas⁵⁷². Supuestos como el bajo tipo impositivo en el impuesto de sociedades radicadas en Irlanda o las prácticas de alcanzar acuerdos previos favorables con la administración tributaria en Holanda⁵⁷³ o Luxemburgo.⁵⁷⁴

Como hemos visto, en España, y enmarcada dentro de la política económica, se favorece la existencia de estos reductos de baja tributación, ya sea por mitigar los efectos del terrorismo, en el caso de País Vasco y Navarra, por cuestiones geográficas, en el caso de la insularidad y lejanía del territorio continental estatal de

⁵⁷¹Lombardero Expósito (2009: 246)

⁵⁷² Semeta, Comisario (2013); Evasión fiscal; La sexta columna (05/12/2014). *La gran evasión... fiscal*. La Sexta; Sánchez, (2012)

⁵⁷³Lombardero Expósito (2009: 247)

⁵⁷⁴ Grasso (2014)

las Canarias o por cuestiones de competencia fiscal, propiciando que los capitales nativos se queden en el país o que los exógenos se sientan atraídos por el mismo.

Cabe destacar, y posiblemente esté hablando de una amnistía encubierta, el caso resuelto en el año 2003, en las enmiendas presentadas a la ley 19/2003⁵⁷⁵, mediante la cual se propició que entidades financieras españolas que habían ofertado participaciones preferentes a suscriptores, por medio de sociedades *off-shore* radicadas en las islas Caimán, y determinadas grandes empresas no ingresaran el montante de 240 millones de euros a la Hacienda Pública que la Fiscalía Anticorrupción consideraba que habían generado estos ingresos, al ser las mismas dirigidas y controladas efectivamente desde España⁵⁷⁶. Todo ello con la bendición de los políticos, del Banco de España y del Ministerio de Hacienda, durante los años 1997 a 2002.

Otros usuarios que tienen en gran estima a los refugios fiscales y a los centros *off-shore* son los integrantes del crimen organizado, políticos corruptos, defraudadores fiscales, delincuentes y organizaciones terroristas⁵⁷⁷. Les sirven para esconder el producto de sus rapiñas de las administraciones tributaria y policial y, al mismo tiempo, les permiten blanquear estos botines.⁵⁷⁸

5.4.6. Legislación para mitigar o erradicar los efectos no deseados de los paraísos fiscales

España forma parte de la Unión Europea y asimismo de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos), lo cual la compromete al cumplimiento de los acuerdos y resoluciones que se tomen en el ámbito de dichas instituciones.

A nivel general, en los últimos años se ha tendido a una desregulación⁵⁷⁹ de los mercados que ha propiciado una fuerte competencia entre los agentes económicos, competencia que normalmente llega a realizarse en los límites de la legalidad, siendo la pretensión de los citados agentes que el límite se amplíe cada vez más⁵⁸⁰, siguiendo una planificación fiscal agresiva⁵⁸¹. Facilitando estas pautas

⁵⁷⁵ Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior y sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales.

⁵⁷⁶ Martínez Selva (2009: 54 y 55); S.F. (2013b); S.F. (2013f); S.F. (2013g).

⁵⁷⁷ Garzón Espinosa (2011: 151).

⁵⁷⁸ Martínez Selva(2009: 55); Lombardero Expósito (2009: 224, 240-241).

⁵⁷⁹ S.F. (2009).

⁵⁸⁰ Garzón Espinosa (2011: 152); Martínez Pozo (2013: 14).

⁵⁸¹ Sérvulo González (2012a).

de comportamiento, difícilmente podremos acabar con las facetas que oscurecen la existencia de los paraísos fiscales, teniendo en cuenta que la voluntad política para acabar con ellos presenta serias dudas⁵⁸².

ONU

Esta organización creada al finalizar la Segunda Guerra Mundial, desea que sus países miembros desarrollen y apliquen una legislación uniforme a nivel internacional en los ámbitos del blanqueo de capitales y de la regulación del sistema bancario y financiero⁵⁸³.

Para ello, ha propuesto en diferentes convenciones que este *desiderátum* se lleve a cabo:

Tabla 10. Convenciones ONU

| | Convención |
|------|--|
| 1988 | Tráfico de drogas y sustancias psicotrópicas |
| 1999 | Iniciativa Offshore* |
| 1999 | Supresión financiación terrorismo |
| 2002 | Delincuencia organizada transnacional |
| 2003 | Corrupción |

* Se trata de una iniciativa, no convención

Digo *desiderátum* porque, a pesar de los esfuerzos de esta Organización internacional, los países miembros o bien no se adhieren a sus propuestas o, si lo hacen, puede que les cueste aplicarlas en la práctica.

Normativa Europea

En un mundo globalizado se hace difícil desligar las acciones de unas y otras organizaciones internacionales cuando actúan en un ámbito específico como la lucha contra el fraude fiscal. Es por ello que en este punto dedicado a la legislación de la Unión Europea sobre dicha cuestión, iré intercalando, por criterio cronológico o lógico, los precedentes que posteriormente se han convertido en legislación aplicable por la UE.

El Tratado de la Unión Europea en el capítulo 4, Capital y pagos⁵⁸⁴, en el artículo 63 y siguientes se permite la libre circulación de capitales entre los Estados

⁵⁸²S.F. (2009); Peláez Martos, J. M. (2013d); Gómez Robledo (2014) (Entrevista a Raúl Burillo).

⁵⁸³ Martínez Selva (2009: 247-248); ONU (Ed.), *Los negocios contra la corrupción*; ONU. Organización de las Naciones Unidas.

⁵⁸⁴ Tratado de funcionamiento de la Unión Europea, Versión consolidada (2012).

miembros y entre estos y terceros países. En su artículo 64, se dispone que las restricciones de movimientos de capital hacia o desde terceros países deberán llevarse a cabo por un procedimiento especial que exige unanimidad. Este requisito esencial, la unanimidad, será trascendental para el resto de la legislación restrictiva respecto de los paraísos fiscales.

La premisa básica de la Unión Europea es la estabilidad y el crecimiento de sus miembros. Ante la problemática generada por los paraísos fiscales, con la competencia fiscal generada con el desplazamiento de bases tributarias⁵⁸⁵ y el crecimiento de la economía sumergida, es necesario conseguir que se haga efectivo el intercambio automático⁵⁸⁶ de información en materia fiscal entre países, en base al estándar internacional impulsado por el G20⁵⁸⁷ y que la OCDE ha desarrollado.⁵⁸⁸ Ello inscrito en la lucha contra el fraude fiscal. Para ello, y en clara contradicción con los artículos 63 y siguientes expuestos anteriormente, la Comisión Europea promovió la declaración obligatoria para el control del movimiento de capitales⁵⁸⁹. Cuando un ciudadano de la UE sale de dicho territorio con un importe superior a 15.000 €, ya sea en efectivo o en bienes convertibles, debe realizar dicha declaración. La legislación inicial que contempló esta iniciativa en España fue la ley 19/2003, de 4 de julio⁵⁹⁰. Posteriormente su enunciado se recoge en la Ley 10/2010, de 28 de abril⁵⁹¹.

La OCDE aprueba el 18 de abril de 2002 el “*Modelo de Acuerdo sobre el Intercambio de Información en Materia Fiscal de la OCDE*”.⁵⁹² Dicho documento es una guía para la firma de acuerdos de intercambio de información con transcendencia fiscal entre países.

La legislación más relevante generada en este ámbito por la Unión Europea es la siguiente:

⁵⁸⁵ Unión Europea (1996: 4).

⁵⁸⁶ Vidal Folch (2013); Sánchez, C. (2012).

⁵⁸⁷ Grupo formado por la Unión Europea y otros 19 Estados, con el fin de garantizar la estabilidad del sistema financiero. Coyuntura europea.(2015). G20.

⁵⁸⁸ Martínez Pozo (2013: 3).

⁵⁸⁹ Martínez Selva (2009: 264).

⁵⁹⁰ Capítulo I.

⁵⁹¹ Capítulo V.

⁵⁹² Martínez Pozo (2013: 5); Samplon Salvador (2007: 208-209).

Tabla 11. Legislación Unión Europea

| Año | Directiva |
|------|------------|
| 1988 | 88/361/CEE |
| 1990 | 90/435/CEE |
| 1991 | 91/308/CEE |
| 2001 | 2001/97/CE |
| 2003 | 2003/48/CE |
| 2003 | 2003/49/CE |
| 2005 | 2005/60/CE |
| 2006 | 2006/43/CE |
| 2006 | 2006/70/UE |
| 2011 | 2011/16/UE |
| 2011 | 2011/96/UE |
| 2013 | 2013/34/CE |
| 2013 | 2013/42/UE |
| 2013 | 2013/43/UE |

Elaboración propia

Respecto al intercambio automático de información ya mencionado destacar las directivas más importantes de la tabla anterior. La primera, en orden cronológico, es la conocida como *Directiva de ahorro*⁵⁹³. En ella se regula el intercambio automático de información tributaria sobre los intereses que obtienen las personas físicas en otro Estado.

No todos los Estados de la UE aplican esta normativa. Austria y Luxemburgo han preferido aplicar la retención sobre los intereses obtenidos por residentes de otros Estados miembros. Es lo que se conoce como “*retención en origen*”.⁵⁹⁴ En dicho sistema los rendimientos tributan en el Estado en el cual se obtienen, enviándose posteriormente parte de dicha recaudación al país en el cual los titulares son residentes. De este modo, se obvia el intercambio de información y se dificulta la tributación efectiva sobre el país de residencia. No obstante, parece ser que estos dos Estados europeos se están planteando seriamente adoptar el sistema de intercambio automático de información, cuestión esta que se dilucidará a lo largo de 2017, año en el cual deben acogerse a este sistema.⁵⁹⁵

Posteriormente, tras la aprobación de la Directiva en 2003, se generó una red de fiscalidad del ahorro tras la firma del “*Tratado 5+10*”.⁵⁹⁶

⁵⁹³ Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

⁵⁹⁴ Martínez Pozo (2013: 8).

⁵⁹⁵ Abellán (2014); S.F. (2014k).

⁵⁹⁶ Dicho tratado hace referencia a los cinco países de Europa no miembros de la UE (Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Andorra y San Marino) y a diez territorios conocidos relacionados con los Países Bajos y el Reino Unido (Anguila, Aruba, Islas Vírgenes británicas, Islas Caimán,

La segunda es la conocida como *Directiva de cooperación administrativa*⁵⁹⁷. En ella se amplía la información a obtener más allá de los intereses obtenidos de productos financieros, alcanzando a las rentas del trabajo, seguros de vida no contemplados en otros intercambios de información, pensiones y propiedades y rendimientos inmobiliarios.⁵⁹⁸ En este ámbito, el ECOFIN⁵⁹⁹ llegó a un acuerdo para revisar esta Directiva, ampliando el alcance de la misma al intercambio de información de una amplia gama de productos financieros.⁶⁰⁰

En el escenario presente y futuro y ante la internacionalización del fraude y la evasión fiscal, la UE se plantea como medidas a desarrollar el *Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal*⁶⁰¹, con el fin de fomentar la cooperación entre las administraciones tributarias de los Estados miembros para facilitar el intercambio de información⁶⁰² y para la mejor y simplificación de los trámites administrativos.

Asimismo⁶⁰³, tomando como base el proyecto BEPS⁶⁰⁴ de la OCDE, ante el riesgo de deslocalización de empresas que repercute en una disminución de ingresos tributarios de los Estados miembros mediante la transferencia de los beneficios de las empresas en base a una planificación fiscal agresiva⁶⁰⁵, la Comisión realizó una Recomendación al respecto.⁶⁰⁶

En este ámbito, a principios de octubre de 2015, la OCDE ha presentado un plan para mitigar el abuso fiscal de las multinacionales⁶⁰⁷. En palabras de la directora de su centro de administración y política fiscal, Grace Pérez-Navarro, el documento marca unos estándares mínimos para mitigar los resquicios legales del

Guernesey, Isla de Man, Jersey, Monserrat, Antillas Holandesas, islas Turks y Caicos); Martínez Pozo (2013: 9-10); S.F. (2013d).

⁵⁹⁷ *Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15/02/2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito fiscal, inscrita en el plan de lucha contra el fraude y la evasión fiscal.*

⁵⁹⁸ Martínez Pozo (2013: 11-12).

⁵⁹⁹ Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea.

⁶⁰⁰ Legalis Fiscal (2015) Visitada el 28/01/2015.

⁶⁰¹ *COM (2012) 722 final, de 6/12/2012, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal.*

⁶⁰² S.F. (2014k).

⁶⁰³ Martínez Pozo (2013: 14 y 15).

⁶⁰⁴ Trabajos tendentes a dotar a los gobiernos de los instrumentos necesarios para hacer frente a la planificación fiscal agresiva, conocida también como ingeniería fiscal, tanto en el ámbito nacional como en el internacional. OCDE (2012). BEPS; OCDE (2015) Visitadas el 31/01/2015; Sérvulo González. (2012a).

⁶⁰⁵ Vidal Folch (2013); Ashurst Madrid. (2015).

⁶⁰⁶ UE C (2012).

⁶⁰⁷ OCDE (2015).

sistema tributario internacional que es aprovechado por las grandes multinacionales para la elusión de impuestos.

Entre otras cuestiones, el acuerdo obligará a informar de las “*taxruling*” (acuerdos fiscales que los Estados alcanzan con las multinacionales para conceder ventajas fiscales) y se propiciará un acuerdo multilateral para facilitar el intercambio de información.⁶⁰⁸

Otro ámbito de fraude y evasión fiscal contemplado por la UE es la economía digital.⁶⁰⁹ Este se complementa con las acciones emprendidas respecto del fraude en el IVA.⁶¹⁰

En el ámbito de la OCDE, se firmó en Berlín, a finales de octubre de 2014, un acuerdo entre 51 países para el intercambio automático de información referido a cuentas financieras.⁶¹¹ Destacar que esta organización tiene como fin el lograr una efectiva liberalización del movimiento de capitales para facilitar la generación de negocios y, consecuentemente, la obtención de altos beneficios.

GAFI (Grupo de Acción Financiera Internacional)

Organismo intergubernamental que tiene su origen en la cumbre del G-7 de julio de 1989, al cual se unieron posteriormente otros países de la OCDE⁶¹². Se trata de una institución cuyo objetivo es que se lleven a cabo las modificaciones legislativas de sus miembros nacionales para combatir operativamente el blanqueo de dinero, la financiación del terrorismo y todas aquellas amenazas que afecten al sistema financiero internacional.⁶¹³ Es un organismo creado *ad hoc*, con mandatos limitados en el tiempo que se renuevan de manera expresa definiendo su horizonte temporal.

Elabora habitualmente unas Recomendaciones con las tendencias que deberían seguir las diferentes legislaciones para reducir la vulnerabilidad del sistema citado⁶¹⁴. Para ello identifica a territorios que no cooperan en la lucha contra el blanqueo de dinero y elabora unas guías sobre procedimientos que utilizan estos delincuentes⁶¹⁵.

⁶⁰⁸ Servulo González (2015).

⁶⁰⁹ Martínez Pozo (2013: 14-16); Sérvulo González (2012a).

⁶¹⁰ UE D (2013a); UE D (2013b).

⁶¹¹ S.F. (2014l); S.F. (2014m).

⁶¹² Martínez Selva (2009: 241-243); Lombardero Expósito (2009: 292-304).

⁶¹³ GAFI. (2015). Grupo de acción financiera internacional contra el blanqueo de capitales. Visitada el 01/02/2015; Blanco Cordero (2012: 167-174).

⁶¹⁴ Samplon Salvador (2007: 209-210); Lombardero Expósito (2009: 299).

⁶¹⁵ Martínez Selva (2009: 241 a 243).

Además de la elaboración de los documentos mencionados, ha creado una serie de grupos de trabajo de carácter regional, con la finalidad de estudiar y solucionar la problemática que tiene lugar en dichos territorios⁶¹⁶. Los integrantes de estos grupos pueden ostentar la condición de miembros asociados o de observadores.

España

En España, a lo largo de los años, se han ido aplicando medidas para paliar los efectos de los refugios fiscales, al igual que en los países de su entorno. Es importante destacar que España no existe el secreto bancario.⁶¹⁷

A modo de compendio, la normativa básica española respecto a evitar el uso de paraísos fiscales es la que se detalla en la tabla de la página siguiente.

Entre los acuerdos internacionales firmados por España en el ámbito de intercambio de información citar el acuerdo para la aplicación de la normativa FACTA⁶¹⁸ con Estados Unidos que fue firmado el 14 de mayo de 2013⁶¹⁹. Se trata de un modelo de intercambio de información con carácter automático y recíproco entre Estados Unidos y cinco países de la Unión Europea⁶²⁰.

En el ámbito tributario, se han articulado medidas en los diferentes impuestos tendentes a desanimar en el uso de los refugios fiscales, menguando o haciendo desaparecer la rentabilidad fiscal⁶²¹ que se obtenga quien opere en alguno de estos territorios, ya sea por sí mismo o por persona, física o jurídica interpuesta. Una cuestión importante es la inversión de la carga de la prueba, con la cual el obligado tributario que se aplique minoraciones de la base o deducciones en la cuota tendrá que demostrar la existencia de una actividad real en el ámbito internacional. Esto beneficiará a quien efectivamente ejerzan una actividad internacional por medio de un establecimiento permanente en territorio internacional.

⁶¹⁶Lombardero Expósito. (2009: 292 a 304).

⁶¹⁷ LGT artículo 93 y Reglamento General de Gestión e Inspección, arts. 36 a 58.

⁶¹⁸Foreign Account Tax Compliance Act. Coronas Valle, D. (2015). Facta: La información (contra el fraude fiscal) es poder... más que nunca.; La protección de datos de carácter personal puede verse menguada al alcanzar acuerdos con un Estado diferente al español que salvaguarda de manera diferente este derecho.

⁶¹⁹ Martínez Pozo (2013: 6).

⁶²⁰ Los países de la UE que han negociado un acuerdo con Estados Unidos en este ámbito, tras haber alcanzado una posición negociadora común, reflejada en el conocido como Modelo I, son España, Alemania, Reino Unido, Francia e Italia. Martínez Pozo (2013: 6); Sérvulo González (2012a).

⁶²¹Samplon Salvador (2007: 213-216).

Tabla 12. Normativa española anti-paraísos fiscales

| | |
|------|---|
| | Convenios de doble imposición firmados por España |
| 1988 | Convenio Naciones Unidas de 1988, ratificado por España el 30 de julio de 1990 |
| 1991 | RD 1080/1991, de 05 de julio |
| 1995 | Real Decreto 925/1995, de 9 de junio |
| 1995 | Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. |
| 1999 | RD 664/1999, de 23 de abril, sobre inversiones exteriores. |
| 2003 | RD 116/2003, de 31 de enero |
| 2003 | Ley 19/2003, de 4 de julio, régimen jurídico movimientos capitales y transacciones econ.con el exterior y determinadas medidas prevención blanqueo capitales. |
| 2005 | Real Decreto 54/2005, de 21 de enero |
| 2006 | L 36/2006, de Prevención Fraude fiscal |
| 2006 | L 35/2006, de 28 de noviembre, IRPF y de modificación parcial de IS, IRNR y IP (Última actualización, en vigor a partir del 01/01/2015) |
| 2008 | Orden EHA/114/2008, de 29 de enero (Última actualización, en vigor a partir del 06/05/2014) |
| 2010 | Ley 10/2010, de 28 de abril, prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo |
| 2012 | RD 1558/2012, de 15 de noviembre |
| 2014 | L 27/2014, de 27 de noviembre, IS |
| 2014 | L 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, el texto refundido de la LIRNR y otras normas tributarias. |
| 2014 | RD 304/2014, de 5 de mayo, Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. |

Elaboración propia

De modo esquemático, se presentan algunas de las modificaciones en dicho sentido:

Impuesto sobre sociedades

En relación a éste podemos destacar las reformas operadas sobre:⁶²²

- Determinación de la base imponible del impuesto
 - o Dotaciones a la provisión sobre valores negociables
 - o Gastos no deducibles: operaciones realizadas o pagadas a través de paraísos fiscales; inversión de la carga de la prueba por la falta de información de los paraísos fiscales.
 - o Regla de valoración de mercado
- Deducciones por doble imposición internacional: rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes

⁶²²Salto van der Laet(2000: 23-44); Martínez Selva (2009: 268-272).

- Deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y plusvalías de fuente extranjera.
- Deducciones por las actividades de exportación.
- Tributación de socios o partícipes de las instituciones de inversión colectivas constituidas en paraísos fiscales.
- Régimen fiscal del canje de valores así como de las fusiones, absorciones y escisiones.
- Régimen fiscal de transparencia internacional
- Régimen de ETVE: se ha incluido la modificación para que los rendimientos de entidades no residentes en España se integren en la base imponible siempre y cuando la sociedad participada radique en un paraíso fiscal.⁶²³
- Incentivos fiscales para la renovación de la flota mercante: estos incentivos se aplicarán únicamente cuando la construcción y mejora se realicen en la Unión Europea, descartando los refugios fiscales europeos.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En relación a este impuesto se debe destacar:⁶²⁴

- Determinación de la residencia habitual del contribuyente
- Régimen fiscal de los derechos de imagen
- Obligación general de información⁶²⁵

Impuesto sobre la Renta de No Residentes

En relación a este tributo:⁶²⁶

- Medidas tendentes a penalizar los rendimientos y ganancias obtenidas sin establecimiento permanentes en paraísos fiscales, al igual que la aplicación en de retenciones a las rentas obtenidas en dichos territorios.

Otras medidas legislativas

⁶²³Salto van der Laat (2000: 41).

⁶²⁴Salto van der Laat (2000: 44-47); Martínez Selva (2009: 268-272).

⁶²⁵ LIRPF *Disposición adicional decimocuarta. Captación de datos.*

El Ministro de Economía y Hacienda, previo informe de la Agencia Española de Protección de Datos en lo que resulte procedente, propondrá al Gobierno las medidas precisas para asegurar la captación de datos obrantes en cualquier clase de registro público o registro de las Administraciones públicas, que sean precisos para la gestión y el control del Impuesto.

⁶²⁶Salto van der Laat (2000págs.: 48-49), Martínez Selva (2009: 268-272).

Finalmente, cabe añadir previsiones sobre⁶²⁷:

- Régimen jurídico de las inversiones⁶²⁸
- Declaración de no residentes: No residentes que operen en España sin establecimiento permanente
- Comunicación de participaciones en sociedades cotizadas: si el adquirente de las mismas o su representante reside en un paraíso fiscal, estarán gravadas con el 1%⁶²⁹ del valor de las mismas.

5.4.7. Casuística

La política criminal seguida por las principales organizaciones supraestatales y los Estados en este ámbito no dista, de momento, de ser una declaración de intenciones a la par de una manera de limpiar su imagen cara a la opinión pública. Obviamente no es posible conocer con precisión la *cifra* oscura en esta materia, pero los casos que han trascendido evidencian estos extremos; voy a aludir siquiera a dos de ellos, que han provocado la reactivación de los controles hacia los paraísos fiscales como receptores de beneficios de actividades criminales, incluidas las conductas evasoras de impuestos. Esta reactivación parece que no ha sido muy efectiva, en vista de lo sucedido en el caso conocido como “los papeles de Panamá”.

El primero es el referido al banco LGT de Liechtenstein. La compra por parte de los servicios secretos alemanes, BDN, de documentos y datos bancarios robados de dicha entidad permitió que se descubriera en Alemania un fraude fiscal superior a los 4.000 millones de euros. La colaboración internacional en materia de lucha contra el blanqueo de capitales permitió a la Agencia Estatal de Administración Tributaria española efectuar actuaciones de comprobación e inspección a obligados tributarios españoles o residentes en España titulares de cuentas en el citado banco y que habían obviado comunicarlo a las autoridades fiscales españolas.

El segundo es el conocido como caso Falciani⁶³⁰; el nombre hace referencia a un empleado del banco británico HSBC en su filial suiza de Ginebra. Dicho empleado sustrajo información sobre cuentas bancarias, huyendo a Francia para no

⁶²⁷Salto van der Laet (2000: 49-52); Martínez Selva (2009: 268-272)

⁶²⁸*Real Decreto 664/1999, de 23 de abril, sobre inversiones exteriores*.BOE 04/05/1999.

⁶²⁹*Real Decreto 1362/2007, de 19 de octubre, por el que se desarrolla la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en relación con los requisitos de transparencia relativos a la información sobre los emisores cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial o en otro mercado regulado de la Unión Europea*, con las siguientes modificaciones: -los arts. 2.1, 7.6 y 45.6, por RD 1698/2012, de 21 de diciembre; - el art. 21.3, por RD 1336/2012, de 21 de septiembre. BOE 20/10/2007.

⁶³⁰S.F. (2013c); Sarries y Fernández (2013); *Espanoles por Suiza*. Ebole, J. (Director). (24/11/2013).[Documental] Salvados - La Sexta; RTVE, Televisió de Catalunya (Productores). (07/07/2015). *La llista falciani*. [Documental].

ser extraditado, tras haber sido detenido, interrogado y puesto en libertad por parte de las autoridades suizas al haber interpuesto la Asociación Suiza de Banqueros una denuncia sobre robo de datos.

Tras ser arrestado en Niza, la policía francesa se incauta de los ficheros contenidos en su ordenador. Examinada la información contenida en dichos ficheros, el Gobierno francés admite poseer una lista de 3.000 contribuyentes con cuentas sospechosas de evasión fiscal en bancos suizos⁶³¹. A raíz de la información facilitada por Francia, la AEAT ingresa 260 millones de euros que proceden de los fondos ocultos en la filial del banco HSBC en Suiza, 200 de ellos pertenecientes a la familia Botín⁶³² y el importe restante tras realizar la AEAT un “aviso previo” a la lista de defraudadores que figuraban en dicha información.⁶³³

Posteriormente, Falciani, en virtud de una orden internacional emitida en Suiza, es detenido en España e ingresa en prisión por orden de la Audiencia Nacional. El gobierno suizo solicita la extradición de Falciani por vulneración de secreto bancario (delito no tipificado en España). La Fiscalía de la Audiencia Nacional se opone a su entrega a Suiza, ya que el imputado ha colaborado en investigaciones de blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo. La Audiencia Nacional, siguiendo el criterio de la Fiscalía, rechaza la solicitud de extradición a Suiza de Falciani. La resolución es firme, quedando el imputado definitivamente en libertad, sin adoptarse ninguna medida cautelar.

Años después, y habiendo analizado los datos que aparecen en la conocida como “Lista Falciani”, la fiscalía suiza decide abrir una investigación penal contra el banco HSBC por presunto blanqueo de capitales.⁶³⁴ Este banco con sede en Suiza estaba obligado por la disposición transitoria de la *Directiva de ahorro*⁶³⁵ a efectuar la retención en origen a las personas físicas que tuvieran sus fondos en dicho país. De esta manera, realizaban una retención del 30% a los intereses generados por los capitales allí depositados, remitiendo el 22’5% al país de origen y quedándose en Suiza el 7’5%. Ante la aplicación de esta normativa, numerosos clientes se plantean la posibilidad de desplazar su capital a una entidad que no les retenga dicho importe. Ante esta situación, el HSBC idea una nueva fórmula: ofrece a sus clientes personas físicas la posibilidad de constituir, por un módico precio⁶³⁶, una empresa, persona jurídica, radicada en un paraíso fiscal, y, con ello, beneficiarse del ahorro

⁶³¹ Blanco Cordero (2012: 369-371).

⁶³² Segovia (2012); S.F. (2012c); S.F. (2012b).

⁶³³ IHE (2010).

⁶³⁴ S.F. (2015b); RTVE, Televisió de Catalunya (Productores). (07/07/2015). *La llista falciani*. [Documental].

⁶³⁵ UE D (2003).

⁶³⁶ *Espanoles por Suiza*. Ebole, J. (Director). (24/11/2013). [Documental] Salvados - La Sexta.

de las retenciones que, tratándose de una persona jurídica, está exento de aplicar de acuerdo a la Directiva mencionada.⁶³⁷

A raíz de los casos comentados, queda en evidencia la actuación de la autoridad fiscal y tributaria al no obtener por sí misma los resultados esperados sobre los impositores de cuentas en los paraísos fiscales, sino a raíz de la intervención de actores no esperados, los cuales suelen ser operarios de los circuitos de blanqueo de capitales y de evasión fiscal.

La reactivación de los controles respecto de los paraísos fiscales parece que no ha sido muy efectiva, en vista de lo sucedido en el caso conocido como “los papeles de Panamá”.

5.4.8. Conclusiones

Los refugios fiscales sirven positivamente para la elusión fiscal en el ámbito de una planificación fiscal internacional. Negativamente, sirven para favorecer la evasión o fraude fiscal y generan una competencia fiscal desleal entre Estados. Es por ello que, para combatir la delincuencia, si se quiere que pervivan estos territorios de baja tributación, es necesario un intercambio de información de índole tributaria y judicial efectiva, rápida y precisa.

Entiendo que la política económica del Estado tienda a favorecer que los capitales se sientan atraídos a quedarse en nuestro país, pero entiendo asimismo que si no se aplica correctamente el artículo 31.1 CE, sería conveniente plantearse una reforma, reglamentariamente establecida, de la misma para adecuar a los tiempos y a las costumbres actuales la Carta Magna, por este artículo y otros. Una segunda opción sería que todos tributásemos al tipo mínimo, en base al artículo 14 de la misma norma⁶³⁸ y con ello propiciar la desaparición del estado del bienestar.⁶³⁹ Otra opción sería esperar a que la crisis económica acabe y que la atención de la opinión pública pase de estar centrada en los paraísos y los defraudadores fiscales y centre su atención en otras cuestiones, no habiendo servido de mucho todos los esfuerzos y todas las medidas que se han tomado en el ámbito de los paraísos fiscales⁶⁴⁰. Un ejemplo más de “lampedusianismo”.⁶⁴¹

⁶³⁷Romero (2015).

⁶³⁸“Art. 14 (Principio de igualdad) Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”.

⁶³⁹Garzón Espinosa (2011: 150).

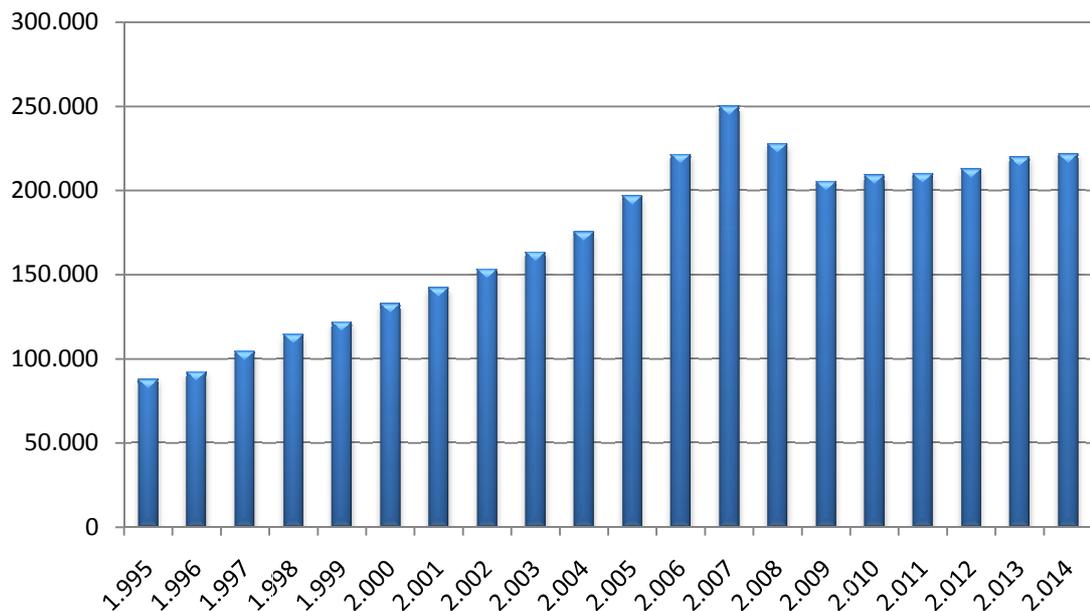
⁶⁴⁰S.F. (2009); Peláez Martos (2013c); Sérvulo González (2012a).

⁶⁴¹ Término proveniente del nombre del escritor italiano Giuseppe Tomasi di Lampedusa, el cual escribió a mediados de la década de 1950 la novela “*Il Gattopardo*”. El término hace referencia a una idea persistente en esta obra y que se sintetiza en la frase “Si queremos que todo siga como

5.5. Lucha contra el delito fiscal

Hemos visto en apartados anteriores que una de las principales funciones de la AEAT es la recaudatoria. Atendamos pues a ella:

Ilustración 36. Deuda bruta total actos AEAT



| | | | | | | | | | |
|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|--------------|
| 1995 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 |
| 87.740 | 92.261 | 104.497 | 114.374 | 121.847 | 132.615 | 142.123 | 153.073 | 163.434 | 175.362 |
| 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2.014 |
| 196.838 | 221.414 | 250.039 | 227.589 | 205.320 | 209.076 | 209.909 | 212.741 | 219.761 | 221.656 |

Elaboración propia, datos Memorias AEAT - Ingresos tributarios brutos en miles de millones de €

Observamos en el gráfico anterior el importe total de la deuda gestionada por la AEAT. Dicha deuda no corresponde a la efectivamente recaudada por esta entidad. En el importe global se refleja la deuda correspondiente a las administraciones autonómicas que es gestionada por la AEAT, la deuda de los elementos que le son propios y de otros organismos de la Administración Central del Estado.

está, es necesario que todo cambie”. El lampedusianismo o gatopardismo hace referencia al político que inicia una transformación política revolucionaria pero que en la práctica sólo altera la parte superficial de las estructuras de poder, conservando intencionadamente el elemento esencial de estas estructuras. Wikipedia. (2015). El gatopardo; S.F. (2009).

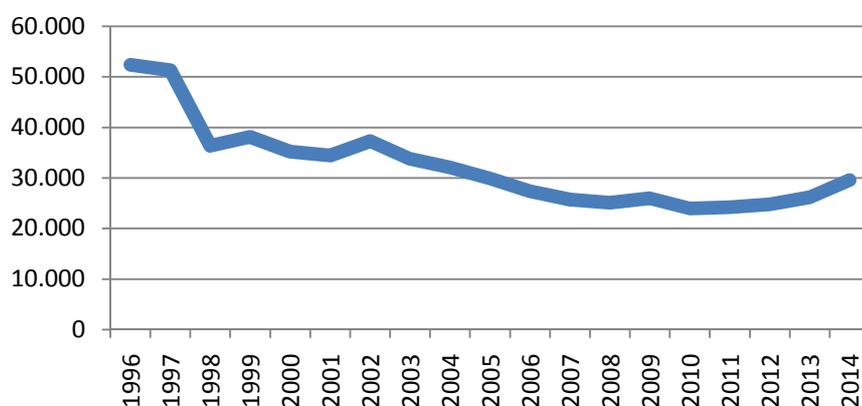
Ahora bien. A primera vista, y en base a lo expuesto en los Planes de Control Tributario, podríamos deducir que la lucha efectiva contra el delito fiscal se ha intensificado a lo largo del tiempo.

Como podremos comprobar a continuación, nada más alejado de la realidad.

En el punto 5.2. “Persecución del delito. Aproximación histórica” ya hemos comprobado la evolución de los delitos fiscales descubiertos por la AEAT.

Por otra parte, tenemos el número de inspecciones realizadas por esta entidad

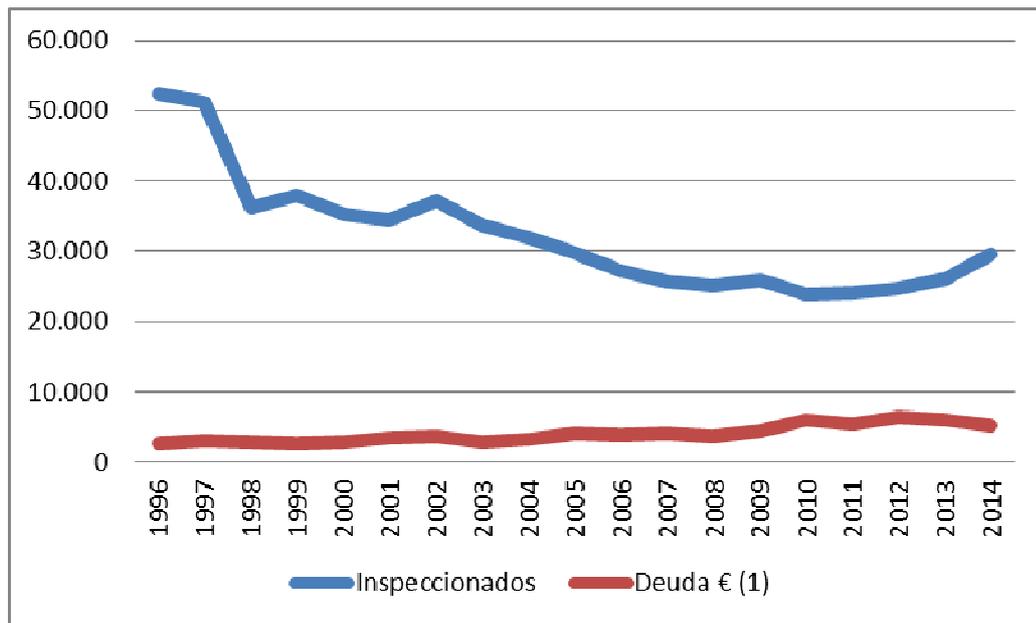
Ilustración 37. Inspecciones realizadas



Elaboración propia a partir de Memorias AEAT

Observamos cómo el número de expedientes de inspección sigue una línea constante y decreciente en el tiempo; pero la cuestión no sería objetivo este estudio si no comparáramos el número de expedientes inspeccionados con la deuda por este concepto que descubre la AEAT.

Ilustración 38. Obligados tributarios inspeccionados / Deuda descubierta



| | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | |
|----------------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|
| Inspeccionados | 52.369 | 51.274 | 36.303 | 38.084 | 35.175 | 34.435 | 37.231 | 33.722 | 32.041 | |
| Deuda € (1) | 2.730,24 | 3.005,77 | 2.899,69 | 2.652,63 | 2.808,45 | 3.382,65 | 3.603,36 | 2.940,78 | 3.199,39 | |
| | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
| Inspeccionados | 29.867 | 27.345 | 25.677 | 25.046 | 25.926 | 23.923 | 24.199 | 24.772 | 26.124 | 29.561 |
| Deuda € (1) | 4.028,42 | 3.932,62 | 4.142,05 | 3.719,76 | 4.518,00 | 6.002,00 | 5.510,00 | 6.330,83 | 5.917,05 | 5.279,15 |

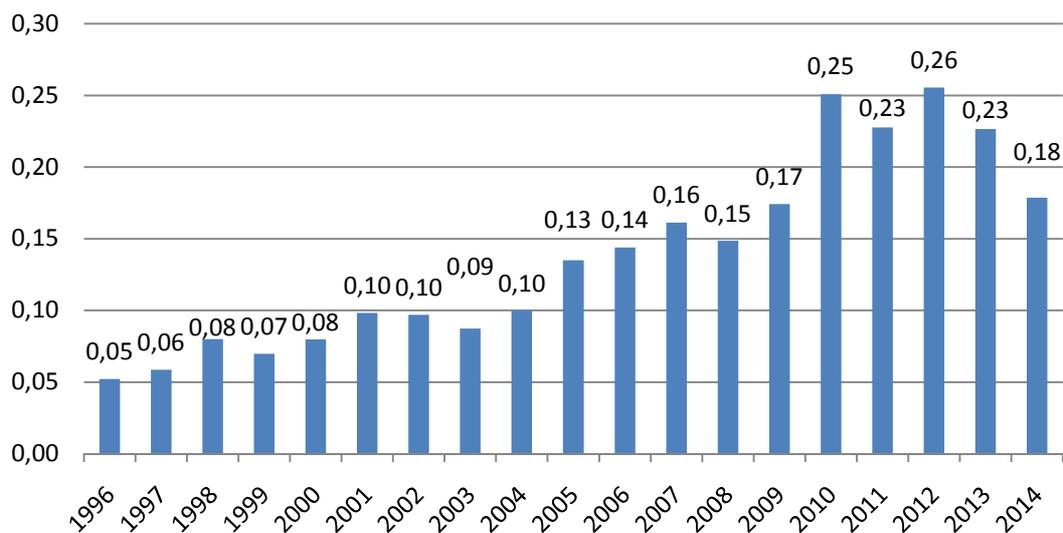
Elaboración propia a partir de Memorias AEAT - (1) Deuda en millones de euros

Vemos que si bien el número de expedientes de inspección disminuye, la deuda descubierta por dichas actuaciones de comprobación e inspección muestra una tendencia creciente a lo largo del tiempo. A modo de ejemplo, tomando los datos de 1996 y de 2014, vemos como en el último año se ha comprobado casi la mitad de obligados tributarios que en el primero y que la deuda descubierta en 2014 casi duplica los resultados del primer año.

Cabe aclarar que los delitos fiscales se descubren en el ámbito de actuaciones de comprobación, investigación o inspección, tanto en el ámbito del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria como en el del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, por lo que la deuda descubierta por este delito está incluida en los importes que se indican.

En el siguiente gráfico vemos la rentabilidad por expediente de inspección realizado.

Ilustración 39. Rentabilidad por expediente de Inspección



Elaboración propia a partir de Memorias AEAT - Importes en millones de €

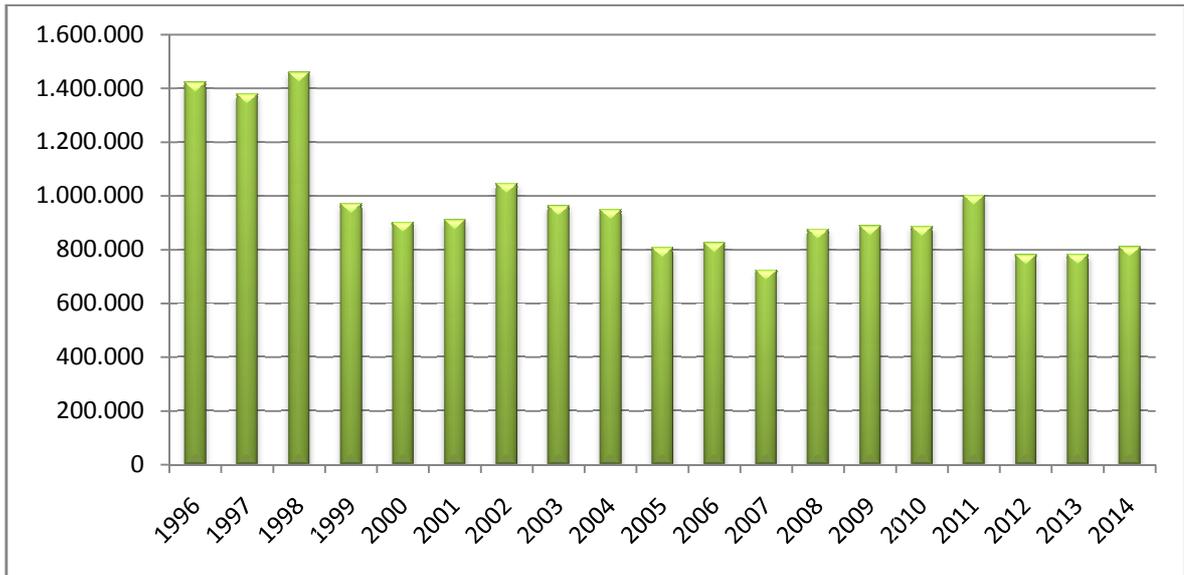
El promedio del período del período 1996 – 2014 se sitúa en una rentabilidad de 140.000 € por expediente de inspección. Dicho promedio es claramente inferior en el período 1996-2004, superándose por la mínima en el período 2005-2009, con un claro aumento en el período 2010-2013 y un retroceso al período anterior en el año 2014.

Observamos claramente que la rentabilidad por expediente aumenta al aplicar métodos de trabajo que permiten una mayor eficacia en la investigación⁶⁴², a pesar de reducirse el número de obligados tributarios inspeccionados prácticamente a la mitad desde 1996.

Ahora veamos el total de comprobaciones realizadas en el período estudiado, lo cual provoca la deuda por la actuación de la Administración.

⁶⁴² Ver Tabla 2 - La principal legislación relativa al fraude fiscal.

Ilustración 40. Obligados comprobados



| ⁶⁴³ | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 |
|----------------|-----------|-----------|-----------|---------|---------|---------|-----------|---------|---------|
| Comprobados | 1.421.570 | 1.377.430 | 1.459.325 | 970.237 | 900.923 | 910.097 | 1.045.842 | 962.612 | 947.850 |
| | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
| | 806.188 | 824.921 | 722.719 | 875.139 | 887.894 | 885.511 | 1.001.585 | 779.895 | 780.962 |
| | | | | | | | | | 809.570 |

Elaboración propia a partir de Memorias AEAT - Importes en millones de €

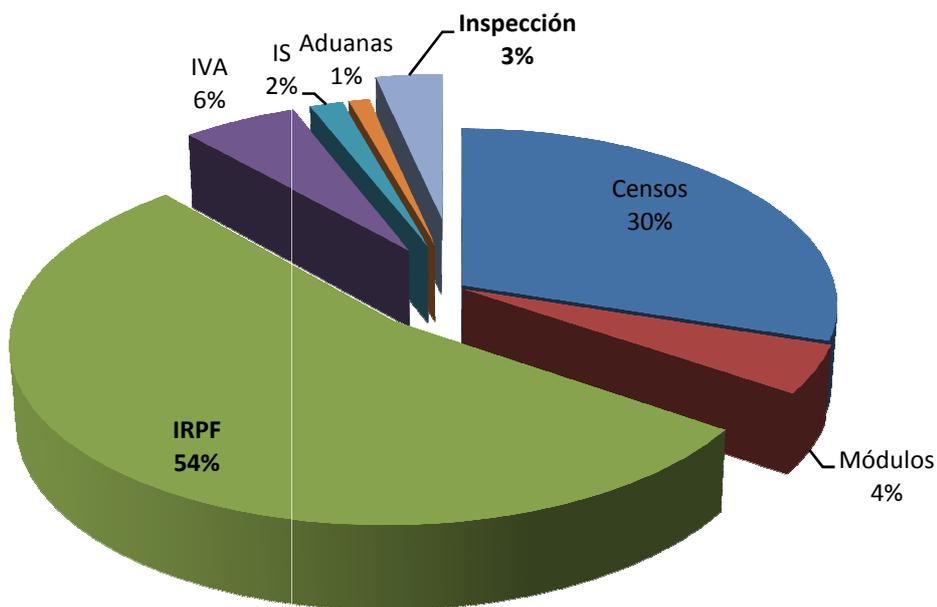
Observamos cómo el número de comprobaciones realizadas experimenta una bajada a partir de la entrada en vigor de la ley 1/1998⁶⁴⁴. Después se mantiene constante con ligeras variaciones a través del tiempo. En el total de contribuyentes comprobados están incluidos los expedientes de inspección mencionados anteriormente.

Ahora vamos a ver cómo se han distribuido esas comprobaciones.

⁶⁴³ El número de contribuyentes comprobados es estimado en base a los datos contenidos en la memorias anuales de la AEAT. En determinados ejercicios, dentro de los mismos capítulos de dichas memorias, varía la manera de presentar estos datos, pudiendo existir variaciones no significativas respecto del número de comprobados real.

⁶⁴⁴ Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, derogada con efectos de 1 de julio de 2004, por Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE 27/02/1998. Disposición derogada.

Ilustración 41. Porcentaje por capítulos comprobados



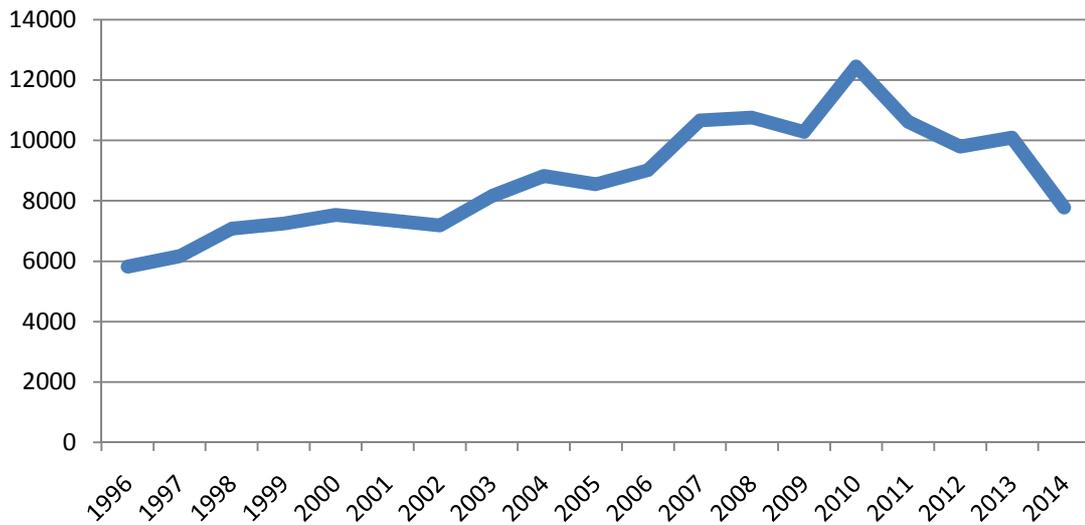
Fuente: Memorias AEAT

Elaboración propia

Vemos cómo el número de comprobaciones realizadas por la Inspección constituyen el 3,3% del total de las mismas. Las comprobaciones que inducen a ingreso relativas al IS, las cuales no son fruto del trabajo de la Inspección, al igual que el resto de supuestos que voy a enumerar, ascienden al 1,6% del total; los contribuyentes incluidos en el sistema de módulos, el 4,5%; el IVA, el cual tienen obligación de declararlo cualquier contribuyente que ejerza una actividad económica, representa el 5,6%; las actuaciones de comprobaciones censales, que pueden afectar a cualquier obligado tributario, ascienden al 30%. Y por último, en un destacado primer lugar, las comprobaciones realizadas al respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ascienden al 54% de los contribuyentes comprobados.

Fruto de la inducción de las comprobaciones anteriores, ha aflorado la siguiente deuda.

Ilustración 42. Deuda descubierta

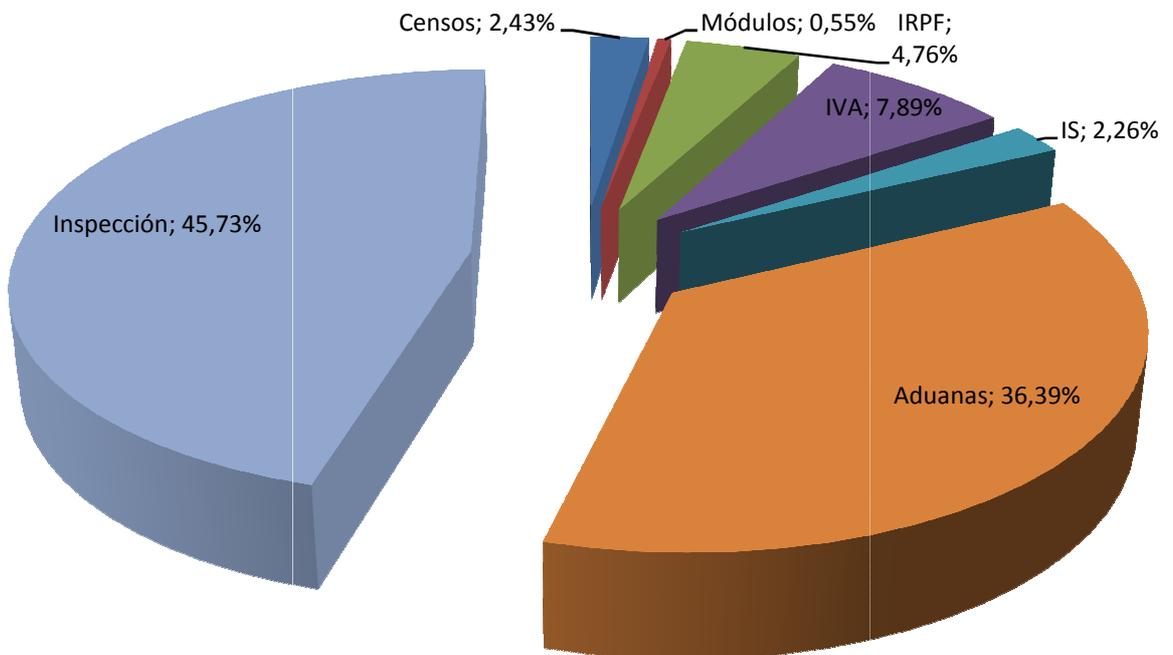


Fuente: Memorias AEAT - Elaboración propia - Importes en millones de euros

Observamos una tendencia al alza en los importes descubiertos durante el período objeto de estudio, alcanzando su cénit entre los años 2007-2013. El año 2014 se retrocede a niveles de 2002.

Ahora veamos, por conceptos, a qué es atribuible el total de la deuda descubierta.

Ilustración 43. Conceptos deuda

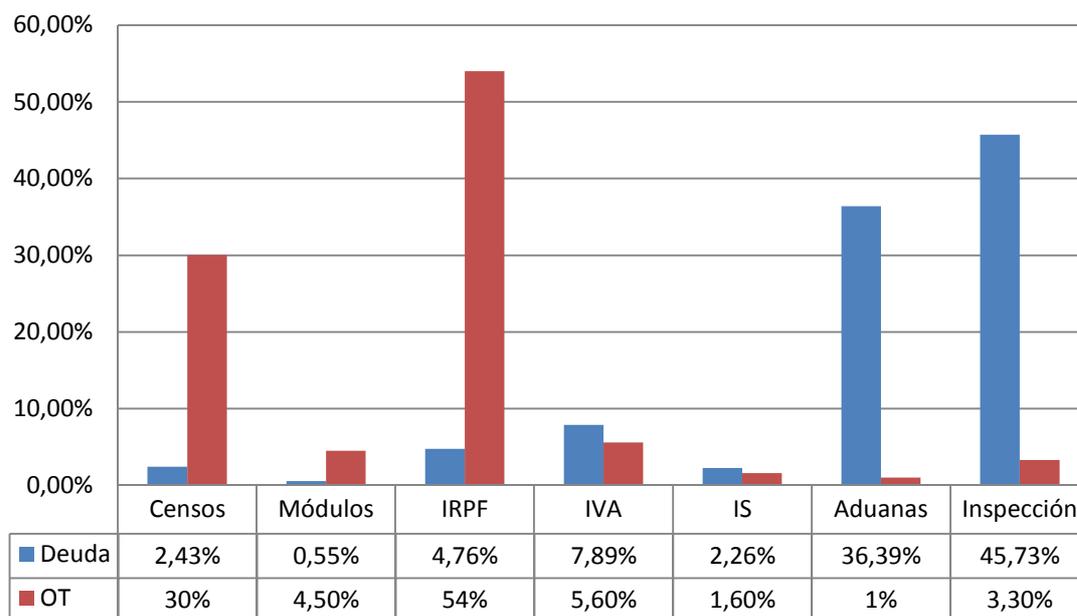


Fuente: Elaboración propia a partir de Memorias de la AEAT

Se observa que el 45,73% de la deuda tributaria corresponde a las actuaciones de la Inspección; el 36,39% a las de Aduanas; el 7,89 a las comprobaciones de IVA, concluyendo que el resto de actuaciones no son significativas respecto a la deuda descubierta e inducida a ingresar.

Vistos estos datos, voy a proceder a realizar una comparación entre los obligados tributarios comprobados por conceptos tributarios y su participación en el total de la deuda.

Ilustración 44. Proporción deuda aflorada/comprobados



Fuente: Memorias AEAT - Elaboración propia

Tras contrastar ambas magnitudes, comprobamos con facilidad que los esfuerzos realizados por la AEAT en su cometido recaudador son desproporcionados respecto a la deuda descubierta en las comprobaciones de censos, módulos e IRPF, económicamente hablando. No se cuestiona en este estudio el papel preventivo que juegan este tipo de comprobaciones extensivas; pero su rentabilidad por comprobación es muy baja. Sin embargo, los esfuerzos de la Agencia alcanzan su proporción media en las comprobaciones de IVA e IS; y son totalmente rentables los esfuerzos realizados por los Departamentos de Aduanas e Inspección, es decir, en tareas represivas del fraude fiscal (hasta tal punto es así que no tiene explicación económica que no se destinen más medios a la Inspección, cuando el coste por expediente es muy inferior al afloramiento de deuda que logra, y no se puede perseguir todo el fraude existente con los medios actuales).

Teniendo en cuenta que toda persona debe contribuir en la medida de sus posibilidades mediante los impuestos y, que de no hacerlo, aparte de ser insolidario, se arriesga a una probable comprobación por parte de la AEAT, esta debería

centrarse en la investigación, comprobación e inspección del fraude fiscal, mediante el incremento de medios (humanos, técnicos, legales,...) con el objetivo, primero, de luchar de manera efectiva contra el mismo; segundo, de incrementar la recaudación; y tercero, tener la capacidad para detectar la gran mayoría de delitos fiscales, generando así una erradicación significativa de dicho delito con el paso del tiempo.

Añadir a esto que un efecto indirecto de la aplicación del tipo sugerido de política criminal sería la percepción por parte de la ciudadanía de que los esfuerzos de la AEAT se centran en luchar efectivamente contra el delito fiscal y no únicamente en que se persiga de manera metódica y continuada a las rentas pequeñas y medias, como sucede cuando se procede, como hasta la fecha, a la comprobación exhaustiva de las rentas del trabajo frente a la baja revisión de las del capital y las provenientes de actividades económicas y empresariales.

5.6. Casuística

Proclama la Constitución Española que “*Los españoles son iguales ante la Ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social*”⁶⁴⁵. Este desiderátum reflejado en nuestra Carta Magna presenta, en escasas pero notorias ocasiones, algunas fisuras⁶⁴⁶. A continuación evidencio algunas de ellas en el cumplimiento del precepto constitucional; ya advirtió DURKHEIM que un ejemplo no es una demostración; pero sin duda los ejemplos (hasta los malos ejemplos) son también importantes.

5.6.1. La banca gana

A finales de la década de los años 80 del pasado siglo, varias entidades financieras españolas ofrecieron a sus clientes un producto financiero denominado cesiones de crédito⁶⁴⁷.

Concretamente, el grupo Santander comercializó entre los años 1987 y 1991 lo que se denominaba contratos de cesión de nula propiedad de créditos. Este producto permitía que los clientes evitaran el pago a Hacienda de las retenciones, que variaban entre el 20 y el 25% del rendimiento del capital depositado.⁶⁴⁸

El producto consistía en que a los clientes se les cedían los derechos sobre créditos de particulares, pasando a ser acreedores de los deudores del banco. Aplicando la ingeniería financiera en base a la legislación vigente en ese momento⁶⁴⁹, este producto se interpretaba como no cuenta bancaria, con lo cual no debía estar sujeto a retenciones.

El perfil de los clientes elegidos era muy selecto. De esta manera, al ser opaco al fisco, podía ser refugio de dinero negro⁶⁵⁰. Asimismo, la entidad financiera, con el ánimo de captar dinero, proporcionó en algún caso a testaferros para que realizaran a su nombre inversiones con el dinero de personajes que no querían aparecer de manera directa vinculados a esta práctica.

A raíz de una denuncia presentada por una asociación particular y una coalición de partidos políticos se imputa a Emilio Botín y a cuatro altos cargos del

⁶⁴⁵ Art. 14, Capítulo II, Título Primero de la Constitución Española de 1978.

⁶⁴⁶ Ampliando lo ya visto en el Apartado 5.1. Percepción de las políticas crimino-fiscales por la ciudadanía.

⁶⁴⁷ S.F. (2004).

⁶⁴⁸ S.F. (2002c).

⁶⁴⁹ S.F. (2002d).

⁶⁵⁰ S.F. (2003).

grupo Santander por cooperadores necesarios en 138 delitos fiscales y de falsedad continuada.⁶⁵¹ La juez que lo imputa es Teresa Palacios, la cual retoma el caso de su predecesor en el cargo, el juez Miguel Moreiras. Este juez aplicó la excusa absolutoria por delito fiscal al banco cuando se ingresaron las retenciones aplicables a los intereses generados por el producto conocido como cesiones de nuda propiedad de créditos.⁶⁵²

El importe del perjuicio a Hacienda de los 138 delitos ascendía a 872 millones de euros.⁶⁵³

La Fiscalía solicitó en 15 ocasiones el archivo de las actuaciones y la Abogacía del Estado, en representación de la Agencia Tributaria, hizo lo mismo en 7 ocasiones⁶⁵⁴, por entender ambos que los hechos no eran constitutivos de delito respecto de los directivos del banco.⁶⁵⁵ Estas peticiones de sobreseimiento son rechazadas por la juez titular del caso.⁶⁵⁶

La coalición de partidos políticos, la cual ejercía la acción popular al mismo tiempo que una asociación privada, en boca de uno de sus portavoces denunció que el auto de la juez Palacios evidenciaba al Gobierno por haber apoyado el sobreseimiento a través del Fiscal y del Abogado del Estado.⁶⁵⁷

Previamente al dictado del auto de apertura de juicio oral, la juez Palacios consideró que el Banco Santander podría haber incurrido en delito fiscal, en grado de cooperador necesario o inductor, en concurso con el delito de falsedad continuada en documento público, al haber facilitado a las correspondientes autoridades nombres falsos de los titulares de las cesiones de crédito.⁶⁵⁸

La Sección Primera de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional acordó el sobreseimiento libre de las actuaciones, en base a lo solicitado por el Ministerio Fiscal y la Acusación Particular (Abogacía del Estado en representación de la AEAT), por lo que la asociación privada (ADIC) y la Federación de Partidos Políticos Iniciativa per Catalunya Els Verds, los cuales ejercieron durante el proceso la acusación popular, presentan recurso en casación contra esta decisión.⁶⁵⁹

⁶⁵¹Yoldi (2002).

⁶⁵²S.F. (2002c).

⁶⁵³S.F. (2003).

⁶⁵⁴S.F. (2006).

⁶⁵⁵Yoldi (2002).

⁶⁵⁶S.F. (2002a).

⁶⁵⁷Yoldi (2002).

⁶⁵⁸S.F. (2002e); S.F. (2002f).

⁶⁵⁹ Tribunal Supremo STS 8025/2007, de 19/12/2007.

La Sala Segunda del Tribunal Supremo rechazó el recurso interpuesto por las acusaciones particulares y ratificó el auto de la Audiencia Nacional. Lo novedoso de la sentencia, y es lo que genera lo que se ha denominado “doctrina Botín” es la nueva interpretación que la sala da al artículo 782.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal: “782.1.: Si el Ministerio Fiscal y el acusador particular solicitaren el sobreseimiento de la causa por cualquiera de los motivos que prevén los artículos 637 y 641, lo acordará el Juez[...]”.⁶⁶⁰ Existen 5 votos particulares en esta sentencia, los cuales se pronuncian en sentido contrario al mayoritario de la Sala (que recordemos se compone de 15 magistrados), abogando por aceptar el recurso sobre el auto de sobreseimiento.

En el auto de sobreseimiento, la Audiencia Nacional distingue entre “acusador particular” y “acusador popular” a la hora de solicitar la apertura de juicio oral. El Tribunal Supremo apoya esta nueva doctrina, afirmando: “no contradice la Ley haber entendido que en el art. 782.1. LEC el concepto “acusador particular” no incluye al acusador popular, toda vez que la base conceptual del sistema legal los distingue”.

Lo cual viene a decir que no cabe la apertura de juicio oral a los acusados de un delito si el Ministerio Fiscal y la acusación particular solicitan el sobreseimiento y la acción popular es la única que solicita dicha apertura.⁶⁶¹

Como hemos visto en este caso, tanto el Ministerio Fiscal como la Abogacía del Estado no encontraron indicios de delito en las actuaciones llevadas a cabo por el Grupo Santander en su calidad de cooperador necesario o inductor. No obstante, con anterioridad sí que se condenó a esta entidad por este delito al respecto de las retenciones no ingresadas en su momento y que sí que lo fueron una vez iniciado el juicio. No se condenó al Grupo Santander por aplicar la excusa absolutoria, tras haber ingresado las cuotas debidas con sus correspondientes intereses legales.⁶⁶²

5.6.2. Realidad

En el transcurso de las investigaciones de los sobrecostes del Gobierno Balear y que se ha conocido como caso “Palma Arena”, se descubre documentación de una empresa que facturaba a esta Administración dando lugar a la Pieza Separada nº 25. Dicha empresa era el Instituto Nóos.

Investigando a Nóos, se descubre una trama de empresas superpuestas, conocidas como pantallas, que carecían de una estructura empresarial suficiente

⁶⁶⁰ Tribunal Supremo STS 8025/2007, de 19/12/2007; S.F. (2012d); Rodríguez Mourullo (2015).

⁶⁶¹ S.F. (2012d); Rodríguez Mourullo (2015).

⁶⁶² La bibliografía complementaria consultada para este caso se encuentra en el Anexo V. Ha sido extraída durante los meses de septiembre y octubre de 2014.

para la realización de actividades, que se facturaban servicios entre ellas y que recurrían a paraísos fiscales para evadir la tributación en nuestro país.

Hasta aquí, podría haber sido un caso de delito fiscal en concurso con blanqueo de capitales y falsedad documental, con la utilización de testaferros, sociedades interpuestas y paraísos fiscales para figurar en los manuales porque integraba todos los elementos que le hacían atractivo para aplicaciones pedagógicas y académicas.

Ahora bien. Por si ya tuviera pocos ingredientes, nos encontramos como autores de la trama a Iñaki Urdangarín, cónyuge de Cristina de Borbón y Grecia. El primero, miembro político de la familia real española, conocido como ex deportista de élite, con la ayuda de un socio, configuró el mencionado entramado societario con presunto ánimo de enriquecerse.

Para el tratamiento fiscal de las percepciones recibidas, Urdangarín facturaba a nombre de una mercantil llamada Aizoon, de la cual era copropietario al 50% con su cónyuge, Cristina Federica de Borbón y Grecia.

En el transcurso de las investigaciones, el juez recibe varios informes de la AEAT. En el primero se dice que las facturas utilizadas por la mercantil eran falsas⁶⁶³ con lo cual no podían dar derecho a descontarlas como gastos y posteriormente se emite otro informe diciendo que las facturas no son falsas sino simuladas⁶⁶⁴, tomándolas como válidas para su descuento. Según el primer criterio, los hechos son constitutivos de un delito fiscal. Aplicando el segundo, nos encontramos ante infracciones administrativas.

Siguiendo con las diligencias, el juez decide ampliar las investigaciones sobre el origen de los fondos del matrimonio hasta 10 años atrás, es decir, desde 2012 hasta 2002.⁶⁶⁵

En este contexto, aparecen unas fincas cuya propiedad se imputa a Cristina de Borbón y Grecia. A renglón seguido, la AEAT dice que las fincas no pertenecen a dicha obligada tributaria sino que se ha producido un error en el NIF de esta persona.⁶⁶⁶ Recordemos que el NIF de la señora Borbón y Grecia es el 14Z.

Por otra parte, la cúpula de la UDEF (Unidad de Delincuencia Económica y Financiera, dependiente de la Policía Nacional) destinada en la comisaría de Baleares, pasa de 3 funcionarios a 1 inspectora.⁶⁶⁷

⁶⁶³ Manresa (2013b).

⁶⁶⁴ Inda y Urreiztieta (2014); Urreiztieta y Fuentealamo (2014).

⁶⁶⁵ Manresa (2013a).

⁶⁶⁶ Toharia (2013); Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2013).

⁶⁶⁷ Manresa (2013c).

El papel de la Fiscalía Anticorrupción⁶⁶⁸ es esta obra es el de mantener al margen de cualquier imputación a la señora Borbón y Grecia. Al igual que la Abogacía del Estado.

El juez no imputa a la señora Borbón y Grecia hasta obrar en su poder indicios suficientes⁶⁶⁹. La causa separada por el Instituto Nóos se inicia en julio de 2010 y la imputación a la mencionada obligada tributaria se realiza el 3 de abril de 2013.

La Fiscalía Anticorrupción recurre la imputación de la señora Borbón y Grecia y la Abogacía del Estado se opone a la misma. La Audiencia Provincial de Les Illes Balears resuelve el recurso dejando sin efecto la imputación de la señora Borbón.⁶⁷⁰ Tras estos recursos, el juez la imputa el 7 de enero de 2014.⁶⁷¹

El 25 de junio el juez cierra la instrucción, señalando a Cristina de Borbón y Grecia por delito fiscal y blanqueo de capitales⁶⁷². Iñaki Urdangarín es señalado por seis delitos. Este auto es recurrido por la Fiscalía Anticorrupción⁶⁷³ y otras partes en el proceso.⁶⁷⁴

El 7 de noviembre la Sección Segunda de la Audiencia Provincial en Palma de Mallorca resuelve los 14 recursos presentados.⁶⁷⁵ La Sala evidencia las actuaciones del Ministerio Fiscal⁶⁷⁶ y de la AEAT⁶⁷⁷. Asimismo, mantiene la imputación de la Sra. Borbón al respecto de dos delitos fiscales, en calidad de cooperadora, sin definir el grado de dicha cooperación.⁶⁷⁸

El 22 de diciembre de 2014⁶⁷⁹, el Juez dicta auto de apertura de juicio oral. En su fundamento jurídico segundo, pone de manifiesto que, por su parte, no ha habido trato especial al respecto de la Sra. Borbón, sino que se ha actuado con total normalidad ante la existencia de indicios racionales de criminalidad, sin por ello renunciar a la presunción de inocencia de todo encausado. En el fundamento jurídico tercero indica que en este caso no es de aplicación, a petición del Ministerio Fiscal, de la “doctrina Botín”, ya que no se dan los supuestos exigidos para ello, al

⁶⁶⁸ Fernández (2013).

⁶⁶⁹ AJI 4/2013.

⁶⁷⁰ AAP IB 7/2013.

⁶⁷¹ S.F. (2014e); AJI 1/2014.

⁶⁷² AJI 18/2014.

⁶⁷³ AJI 21/2014.

⁶⁷⁴ S.F. (2014f); AJI 25/2014.

⁶⁷⁵ AAPIB 627/2014.

⁶⁷⁶ AAPIB 627/2014 Fundamento de derecho decimotercero; FD decimoquinto.

⁶⁷⁷ AAPIB 627/2014 Fundamento de derecho decimocuarto; FD decimoquinto.

⁶⁷⁸ AAPIB 627/2014; Parte dispositiva punto 1.

⁶⁷⁹ AJI 30/2014, de 22 de diciembre de 2014.

entender el Juez que la Abogacía del Estado ha definido su postura al defender la existencia de delitos fiscales y no ser de aplicación la citada doctrina. Resalta el Juez que mientras el Ministerio Fiscal intenta que se aplique este beneficio a la Sra. Borbón, no lo solicita asimismo para el resto de imputados, dejándolos “*abandonados a su exclusiva suerte*”.⁶⁸⁰

El juez imputa a Doña Cristina en calidad de cooperadora necesaria en dos delitos contra la Hacienda Pública. Y, en el supuesto de que esta acusación no prosperase, indica que cabría su participación como partícipe a título lucrativo de los delitos contra la Hacienda Pública, siendo compatible dicha calificación con la de partícipe a título lucrativo de los demás delitos imputados a su cónyuge de los que la primera haya podido lucrarse.

Finalmente, el 17 de febrero de 2017, la Audiencia Provincial de Palma dicta sentencia⁶⁸¹, en los siguientes términos: “*Debemos ABSOLVER Y ABSOLVEMOS a Dña. Eva (Elena de Borbón y Grecia) de los delitos contra la hacienda pública por los que venía siendo acusada, con todos los pronunciamientos favorables.*” ...” *Dña. Eva, en calidad de responsable civil a título lucrativo, responderá, conjunta y solidariamente con D. Julio, respecto de la responsabilidad civil de éste último, hasta la cuantía de 265.088,42 euros.*”

En este caso vemos como las estructuras del Estado se han utilizado para salvaguardar la figura de una persona integrante de la familia real española. Las actuaciones de la Fiscalía Anticorrupción y de la AEAT no se han comportado con la objetividad que les es requerida y de la que, en la mayoría de los casos, hacen gala. Todo ello ha provocado el descrédito de dichas instituciones en momentos en los cuales todo esfuerzo positivo es necesario en la lucha contra el delito fiscal.

Por otra parte, el desmantelamiento de la UDEF en Baleares es indicativo de una voluntad de protección de los poderosos cuando se perfila en el horizonte la posibilidad de que dichos elementos de la sociedad no rijan sus actuaciones de acuerdo a las leyes vigentes.⁶⁸²

5.6.3. Capone, versión española

“F A L L A M O S.- Que debemos condenar y condenamos al acusado Fermín, como autor responsable de CUATRO DELITOS CONTRA LA HACIENDA PUBLICA, ya definidos, concurriendo la circunstancia atenuante de dilaciones indebidas, a las penas de PRISION DE UN AÑO por cada uno de los delitos, accesoria de

⁶⁸⁰ AJI 30/2014, de 22 de diciembre de 2014.

⁶⁸¹ SAP IB 40/2017.

⁶⁸² La bibliografía complementaria consultada para este caso se encuentra en el Anexo VI. Ha sido extraída durante los meses de septiembre y octubre de 2014.

inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y MULTA de 231.155'52 € (IRPF 1999), 124.078'13 € (IRPF 2000), 174.836'69 € (IRPF 2002) y 163.003'99 € (IRPF 2003), con responsabilidad personal subsidiaria de treinta días de privación de libertad por cada multa impagada, en su caso, así como al pago de 4/15 partes de las costas procesales, incluidas las de la acusación particular, y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un tiempo de tres años, debiendo indemnizar a la Hacienda Pública en la cantidad de 693.074'33 € por el total de la cuantía defraudada, más intereses legales correspondientes devengados desde el último día de presentación voluntaria de las declaraciones fiscales...”⁶⁸³

”Que absolvemos a Fermín , Jose Antonio y Erica de los delitos de tráfico de influencias y de cohecho y a Martin del delito de tráfico de influencias por los que venían siendo acusados en este procedimiento, declarado de oficio 9/15 partes de las costas procesales.”

Este era el fallo definitivo de lo que se ha conocido como el “caso Fabra”.

Un caso que implica al que fue Presidente de la Diputación Provincial de Castellón, Carlos Fabra (figura como Fermín en la sentencia).

Se le acusaba por los delitos que se mencionan en la sentencia. Los fondos por los que se le acusa de los delitos contra la Hacienda Pública tienen su origen en la percepción de comisiones ilegales por su intermediación ante otros ámbitos de la Administración.

Hasta ahí, otro caso de delito fiscal en concurso con delitos enmarcados dentro del campo de la corrupción.

Lo original y sorprendente de este caso es el cambio de 9 jueces titulares del juzgado nº 1 de Nules⁶⁸⁴, juzgado en el cual se iniciaron las investigaciones judiciales, y el de 4 fiscales⁶⁸⁵.

Asimismo, y con posterioridad, sorprenden los esfuerzos de la Sección Primera de la Audiencia Provincial de Castellón por sobreeser los cinco supuestos delitos fiscales de los que fue denunciado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.⁶⁸⁶ Ante este hecho, tanto la Fiscalía Anticorrupción como la acusación popular interponen recurso ante el Tribunal Supremo, el cual acuerda dejar sin efecto el archivo por prescripción de cuatro de los cinco delitos fiscales imputados por el juzgado de Nules.⁶⁸⁷

⁶⁸³ SAP CS 1310/2013, de 25/11/2013; STS 3085/2014, de 23/07/2014.

⁶⁸⁴ Navarro y Morales (2011); Terrasa (2013).

⁶⁸⁵ Navarro y Morales (2011); S.F. (2014g).

⁶⁸⁶ Navarro y Morales (2011).

⁶⁸⁷ S.F. (2011); Terrasa, R. (2013).

También sorprenden las presiones de la Audiencia Provincial de Castellón que provocan que el juez Jacobo Pin, titular del juzgado número 1 de Nules, solicite el amparo del Consejo General del Poder Judicial.⁶⁸⁸

La actuación de la citada Audiencia Provincial se sigue con la sentencia el fallo en el cual absuelve a Carlos Fabra de los delitos de tráfico de influencias y cohecho.⁶⁸⁹ Para ello, recurre a argumentos como el siguiente: *“No se trata de penalizar la recomendación, una práctica por lo demás habitual y que, como indica la doctrina científica, por inmoral y rechazable que parezca, no afecta directamente, o no tiene por qué afectar a la decisión que se adopte.”*⁶⁹⁰

Se complementa esta actuación con la atención de la petición del acusado de suspensión de ingreso en prisión hasta que se resuelva por parte del Gobierno Estatal⁶⁹¹ la petición de indulto solicitada, yendo en sentido contrario al del resto de las partes, la Fiscalía Anticorrupción, la Abogacía del Estado⁶⁹² y la acusación particular, ejercida por la Unión de Consumidores de España⁶⁹³ y del propio criterio de esta Audiencia.⁶⁹⁴

Finalmente, el 1 de diciembre de 2014, Carlos Fabra ingresa en prisión⁶⁹⁵.

Vemos en este caso como las actuaciones de la Fiscalía Anticorrupción, la Abogacía del Estado, en representación de la AEAT y el Tribunal Supremo actúan de manera coherente con pleno respeto a la legislación vigente. En contraposición, la actuación de la Sección Primera de la Audiencia Provincial de Castellón dista de ser objetiva, reflejándose una coherencia en su actuación respecto de pretender absolver al imputado de todos los cargos de los cuales se le acusaba⁶⁹⁶.

Nos encontramos ante un imputado que fue Presidente de la Diputación Provincial de Castellón desde 1995, cuyos antepasados ya ocuparon este cargo. Por las actuaciones que realizaba, se le ha denominado “cacique”. Una persona con poder político que, con sus acciones, pretende estar por encima de las leyes⁶⁹⁷.

⁶⁸⁸ Gómez (2012); Morales (2013).

⁶⁸⁹ Moreno Luzón (2014).

⁶⁹⁰ SAP CS 1310/2013, de 25/11/2013, Fundamento de Derecho segundo.

⁶⁹¹ Gutiérrez Calvo (2014).

⁶⁹² Ortega (2014d).

⁶⁹³ Ortega (2014a); Ortega (2014b).

⁶⁹⁴ Ortega y Fabra (2014); Ortega (2014c); Ortega (2014e).

⁶⁹⁵ A.D.C. (2014).

⁶⁹⁶ La bibliografía complementaria para este caso se encuentra en el Anexo VII. Ha sido extraída durante los meses de septiembre y octubre de 2014 y enero de 2015.

⁶⁹⁷ Navarro y Morales (2011); Gómez (2012); S.F. (2014g); Moreno Luzón (2014)

6. Análisis crítico

En primer lugar, examinando el delito previsto en el artículo 305 CP, nos encontramos ante una infracción de la cual no puede ser acusada cualquier persona, ya que al exigir una cuota mínima de 120.000€ estamos hablando de una base tributaria mínima de 600.000€⁶⁹⁸. De entrada ya tenemos una discriminación importante sobre quién puede cumplir los requisitos exigidos por el tipo. El legislador ha intentado desde el año 1979 evitar el incremento de los delincuentes afectados por el delito fiscal imponiendo unos límites económicos mínimos elevados y fuera del alcance de la mayoría de los obligados tributarios.⁶⁹⁹

La política fiscal se ha centrado hasta la fecha en aumentar las comprobaciones relativas a la depuración de censos y al IRPF⁷⁰⁰, generando con ello la sensación de que la lucha contra el fraude fiscal se está intensificando; y esta sensación se ajusta sólo a una parte de la realidad. En el caso del IRPF las rentas del trabajo reciben una atención mayor⁷⁰¹, cuando debería estar esta atención repartida por partes iguales con las rentas de capital mobiliario, de capital inmobiliario y las derivadas de actividades empresariales⁷⁰².

No debe perderse de vista que fraude fiscal y delito fiscal no son lo mismo. Fraude fiscal es el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de cualquier obligado tributario. Delito fiscal es el fraude fiscal contemplado en la norma penal como delito. Todo delito fiscal es parte del fraude fiscal. No todo el fraude fiscal es delito fiscal.

Pues bien, el número de expedientes de Inspección acusan una tendencia a la baja con el paso del tiempo, conllevando de manera implícita una reducción de los delitos fiscales descubiertos. No obstante, comprobamos que la recaudación generada por los expedientes de Inspección y Aduanas aumenta con el paso del tiempo⁷⁰³. La política fiscal es efectiva en cuanto a su función de afloramiento de deuda⁷⁰⁴ a través de la lucha contra el fraude fiscal, al contrario que la política criminal centrada en el delito fiscal⁷⁰⁵. En este punto conviene reiterar la limitación

⁶⁹⁸ En IRPF e IVA, En IS sería de 350.000 € al tipo teórico del 35%.

⁶⁹⁹ Véase Tabla 1 Evolución histórica del delito fiscal en el último período democrático en España.

⁷⁰⁰ AEAT (01); IHE (2013).

⁷⁰¹ Peláez Martos (2015a).

⁷⁰² Conde-Ruíz et al. (2015: 13-18); Abogacía General del Estado (2008: 109).

⁷⁰³ AEAT (01).

⁷⁰⁴ Octavio de Toledo y Ubieto (Director) (2009: 25-28).

⁷⁰⁵ Peláez Martos (2015c).

de los medios humanos limitados con los que cuenta la AEAT⁷⁰⁶. Asimismo, la introducción de pautas de investigación para el descubrimiento de fraudes complejos sería deseable⁷⁰⁷ si realmente se quiere luchar contra el fraude fiscal en toda su extensión.

Respecto a la deuda generada, la AEAT debería mejorar la gestión de la misma⁷⁰⁸. Se observa que anualmente el importe de la deuda pendiente, ya sea por suspensiones, aplazamientos o simplemente por insolvencias, experimenta un crecimiento constante⁷⁰⁹.

Los delitos fiscales deben juzgarse por los Tribunales y ser las sentencias dictadas por el Poder Judicial, al igual que las condenas ser aplicadas de manera diligente y ejemplarizante⁷¹⁰. En el caso de fallo condenatorio, el Poder Ejecutivo no debería inmiscuirse aplicando la supuesta medida de gracia conocida con el nombre de indulto.⁷¹¹

Las amnistías fiscales, si bien pueden servir como complemento de la política fiscal del Estado, han conseguido unos resultados recaudatorios bastante magros respecto de los esperados. También han conseguido provocar una duda razonable en la conciencia fiscal de los contribuyentes que cumplen correctamente sus obligaciones con el Erario Público.⁷¹²

⁷⁰⁶ Tribunal de Cuentas (2014: 93); Octavio de Toledo y Ubieto (Director) (2009: 26); ODF pág. 106; Peláez Martos (2014); Peláez Martos (2013b); Peláez Martos (2013a); S.F. (2015c).

⁷⁰⁷ Tribunal de Cuentas. (2014: 50-57, 93, 99); Peláez Martos (2014); Peláez Martos (2015a); Peláez Martos (2015b); Mota (2015).

⁷⁰⁸ En este punto cabe concretar que si bien el intervalo comprobado no es continuo, sí que refleja una tendencia constante en el tiempo, la cual se traduce en un porcentaje elevado de deuda acumulada pendiente de cobro. La serie estudiada por el ODF abarca el período desde enero de 1999 a octubre de 2006. En el informe del Tribunal de Cuentas se estudia la serie comprendida entre el año 2010 y el 2012, ambos íntegros; ODF, págs. 55-56; Tribunal de Cuentas. (2014: 86, 88, 96,97, 99).

⁷⁰⁹ Tribunal de Cuentas. (2014: 79, 83, 96-97); ODF, págs. 55-56; Costas (2014); S.F. (2014i); Bravo. (2014); S.F. (2014j).

⁷¹⁰ Al respecto de los problemas generados al aplicar las penas, en el ámbito del delito fiscal, *vid.* Abogacía General del Estado (2008: 481-510).

⁷¹¹ A modo de ejemplo, SAN 8174/2005: “...*Siempre que se mantengan las presentes circunstancias, en atención al proceso acumulativo de las penas aplicadas y a la personalidad de los acusados, el Tribunal informaría, en su caso, favorablemente al indulto parcial de las penas impuestas e (sic) supuesto de que este llegara a solicitarse...*”; Gutierrez Calvo (2014a); Abogacía General del Estado (2008: 510-513); Serraller (2014).

⁷¹² “*Lucha eficaz contra el fraude fiscal y la economía sumergida. Prioridad y necesidad urgente*” GESTHA y “*Los inspectores de Hacienda, contrarios a la subida de impuestos propuesta por el Gobierno*” IHE (anteriormente APIFE).

Las instituciones públicas deben ser objetivas en su cometido, que no imparciales, ya que ellas mismas son parte en las cuestiones que se les encomienda examinar.⁷¹³

Como colofón, valga con acudir las palabras de BECCARIA y MONTESQUIEU:

“Pero ¿por qué este delito no ocasiona infamia a su autor, siendo un hurto hecho al príncipe, y por consecuencia a la nación misma?”⁷¹⁴ [...]

[...]Es mejor evitar los delitos que castigarlos[...]Pero los medios empleados hasta ahora son por lo común falsos y contrarios al fin propuesto[...]Prohibir una muchedumbre de acciones indiferentes no es evitar los delitos sino crear otros nuevos;...La mayor parte de las leyes no son más que privilegios, esto es, un tributo que pagan todos a la comodidad de algunos.

¿Queréis evitar los delitos? Haced que las leyes sean claras y simples, y que toda la fuerza de la nación esté empleada en defenderlas, ninguna parte en destruirlas. Haced que las leyes favorezcan menos las clases de los hombres que los hombres mismos. Haced que los hombres las teman, y no teman más que a ellas. El temor de las leyes es saludable, pero el de hombre a hombre es fatal y fecundo de delitos[...]⁷¹⁵

[...]Es esencial que las penas estén proporcionadas entre sí, porque es más esencial que se eviten los grandes crímenes que los pequeños, lo que ataca más a la sociedad que lo que la ofende menos”⁷¹⁶

⁷¹³ Varela, Luciano, Magistrado Tribunal Supremo, conferencia inaugural I Congreso de Criminología de la Comunitat Valenciana, 23 de octubre de 2014.

⁷¹⁴ Beccaria, C., Voltaire, Casas, J. A. d. l., Delval, J. (2014). *De los delitos y las penas* (3a ed.). Madrid: Alianza, Capítulo 33.

⁷¹⁵ Beccaria, C., Voltaire, Casas, J. A. d. l., Delval, J. (2014), Capítulo 41.

⁷¹⁶ Montesquieu, *De l'esprit*, libro VI, capítulo 16, citado en Beccaria, C., Voltaire, Casas, J. A. d. l., Delval, J. (2014).

7. Conclusiones y propuestas

La labor desarrollada a lo largo del presente trabajo permite sentar algunas conclusiones, y proponer modificaciones de un sistema ciertamente mejorable:

I. En base a los datos obtenidos del estudio de las sentencias dictadas al respecto del delito fiscal, de la recaudación inducida, de la opinión generalizada de la sociedad y de la casuística mostrada, me atrevo a concluir que la política criminal aplicada al respecto de este delito provoca lo que denomino el “Efecto Assut”.

Assut es un término de origen árabe que se refiere a una presa pequeña que se construye en un río y que desvía el agua para ser aprovechada para el riego o la industria. El agua sobrante supera la presa y sigue tranquilamente su camino a lo largo del río.

En nuestro caso, me refiero a que los controles aplicados por la política criminal en el ámbito del delito fiscal afectan principalmente a las rentas medias y bajas, principalmente derivadas del trabajo, afectando puntual y tangencialmente a las rentas altas, principalmente derivadas de activos mobiliarios, inmobiliarios y de actividades empresariales.

II. La AEAT debe ser un organismo verdaderamente independiente, ejecutor de la política fiscal y tributaria del Estado de acuerdo con los principios básicos consensuados y establecidos de la misma, al margen de vaivenes políticos y de decisiones de escaso o nulo beneficio social de índole general. Los criterios de control político para someter las actuaciones de la Inspección deberían ser excepcionales o enmarcados en una política crimino-fiscal claramente definida y refrendada. Para su eficacia y efectividad como elemento integrante del Estado, se le debe dotar de los medios humanos y materiales necesarios, con la consiguiente dotación presupuestaria, para la consecución del objetivo de prevenir y erradicar el fraude fiscal. Se deben asumir determinados costes para generar beneficios. Se debe potenciar el servicio público y universal relativo a la gestión, comprobación y recaudación efectiva de los impuestos, frente a la liberalización normativa y la privatización de este y otros servicios. Este planteamiento es igualmente trasladable para la Administración de Justicia y los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado.

III. En el ámbito de la Administración de Justicia, ante las reiteradas dilaciones indebidas observadas en las causas juzgadas, debería favorecerse la creación de Juzgados especializados en este tipo de delito y la creación de la Policía Fiscal, integrada por miembros de la AEAT, con funciones de Policía Judicial.

IV. Asimismo, se deben regular unos impuestos verdaderamente progresivos, cuya normativa contenga menos o ningún vacío legal. Tenemos que evitar, si

queremos hacer realidad un sistema progresivo, las subvenciones encubiertas a los empresarios y al capital mediante exenciones, reducciones de la base tributaria o deducciones de su cuota.

Los bancos, sustentados con ayudas públicas de todos los contribuyentes deben cumplir con la ley, al igual que los empresarios. No es asumible la máxima neoliberal de beneficios privados, pérdidas públicas. Se deberían aplicar las medidas para la tributación de las transacciones económicas, con el efecto de que las Administraciones controlaran los flujos de capital a nivel general y, concretamente, desde o hacia paraísos fiscales.

V. Se evidencia una falta de voluntad política de luchar contra el delito fiscal. Los grandes defraudadores siguen impunes a pesar de las “regularizaciones extraordinarias” regladas a su medida.

Las amnistías deben ser un complemento a la política fiscal y criminal que debe revestir un carácter temporal y únicamente recurrir a ellas cuando se produzca un cambio estructural en el sistema fiscal del Estado. A modo de ejemplo, tenemos las amnistías españolas de 1978 (cambio del sistema fiscal español) y de 1991 (previa a la creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria). Como tal complemento del sistema fiscal, debe ir acompañada de una política tributaria seria y coherente con los fines perseguidos por el Estado, que no por el Ejecutivo de turno. Sería deseable una verdadera coherencia normativa al respecto, asumida de forma duradera y estable en el tiempo, con los márgenes de flexibilidad necesarios a aplicar en diferentes contextos históricos. Cualquier amnistía no temporal carece de efectividad ante la expectativa de poder regularizar en cualquier momento. Debe ir acompañada de una combinación de varios tipos de políticas para evitar el fraude y aumentar la recaudación.

VI. Al igual que los virus, las conductas de los defraudadores mutan para sobrevivir ante un entorno aparentemente hostil. Si tenemos la previsión suficiente ante este tipo de conductas, iremos acotando los espacios de actuación de estos delincuentes. La persecución del delito fiscal es rentable por varios motivos. Uno de los motivos es el reparador. Otro el ejemplarizante. Y un tercero, el punitivo. El reparador porque se supone que los delincuentes restituyen las cuotas evadidas junto con los demás elementos de la responsabilidad civil, tales como los intereses y las sanciones. El ejemplarizante, porque se difunde el mensaje de que defraudar sale caro al delincuente. Y el punitivo, por imponer penas a una conducta desviada que va en contra de la sociedad en general, generando así una prevención especial al respecto de los delitos contra el orden socioeconómico. En el ámbito de la prevención, sería deseable el generar equipos de prospección delictual, analizando leyes y conductas para anticiparse a los delincuentes.

Una primera medida legislativa sería la de equiparar el importe de la cuota a partir del cual nos encontramos ante un delito fiscal al del delito contra la Hacienda europea o la Seguridad Social, 50.000€, complementada con la reinstauración de la figura de la falta (delito leve) fiscal, a partir de una cuota defraudada de 15.000€. Ello indicaría que el sistema se toma en serio la persecución de dicho delito. Dejando el importe en el actual, 120.000€, y habiendo erradicado la falta, el mensaje que se transmite es el de voluntad de proteger a los defraudadores. Debería unificarse la prescripción en el ámbito penal y tributario en los cinco años. Asimismo, una medida complementaria debería ser que el plazo de las inspecciones de la AEAT se amplíe a 24 meses, bonificando las que se realicen en 12 meses, por el especial desempeño de los funcionarios y la colaboración de los obligados tributarios. Por su carácter disuasorio, debería propiciarse el cumplimiento íntegro de las penas de este delito y que no existiera la puerta trasera del artículo 308 bis CP. Complementando estas medidas, sería conveniente llevarlas a la práctica.

VII. Sabemos que el factor cultural es relevante para la aceptación social de las conductas defraudadoras. Si generamos una política cultural respecto a la conciencia social, estaremos aplicando una política criminal de índole preventiva que, a la larga, será beneficiosa para todos nosotros. Aunque no repercuta en votos.

En definitiva, debemos generar una verdadera agenda de reformas crimino-fiscales, aplicando la multidisciplinariedad política y reforzando los medios que ya tenemos a nuestro alcance. Para una eficiente política criminal, si controlamos el dinero, controlaremos la mayor parte de los crímenes.

BIBLIOGRAFÍA

- Abogacía General del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado. (2008). *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*. Madrid. Aranzadi.
- Alcácer Guirao, R., Molina Fernández, F. (2011). Penal 2011. Madrid: Francis Lefebvre.
- Alonso González, L. M. (2008). *Fraude y delito fiscal en el IVA: Fraude carrusel, truchas y otras tramas*. (1ª ed.). Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.
- Álvarez García, F. J., Manjón-Cabeza Olmeda, A., Ventura Püschel, A. (2011). *Derecho penal español*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Álvarez Pastor, D., Eguidazu Palacios, F. (2007). *Manual de Prevención del Blanqueo de Capitales*. Marcial Pons, Ediciones jurídicas y sociales, S.A.
- Aparicio Pérez, J. (1997). *El delito fiscal a través de la Jurisprudencia*. Madrid. Aranzadi.
- Beccaria, C., Voltaire, Casas, J. A. d. l., Delval, J. (2014). *De los delitos y las penas* (3a ed.). Madrid: Alianza.
- Blanco Cordero, I. (2015). *El delito de Blanqueo de Capitales*. Navarra: Cizur Menor
- Blanco Cordero, I., Monedero Arandilla, J. L., Salido Gusi, J. (2012). *La amnistía fiscal*. Valencia: Tirant lo Blanch. 1, 148.
- Borja Jiménez, E. (2011) *Curso de política criminal (2ª ed.)*. Valencia. Tirant lo Blanch.
- Capra (Dirección) / R. Riskin (Guionista) / James Hilton (novela original) *Horizontes perdidos* Columbia Pictures, 1937
- Carbonell Mateu, J. C., Guardiola García, J. (2004). Consideraciones sobre la reforma penal de 2003. *Revista Jurídica De La Comunidad Valenciana*, 1(12), 9-65.
- Carceller Garrido, J. C. (2012). La continuidad delictiva en el delito fiscal. *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, (261 y 262)
- Cid Moliné, J; LarrauriPijoan, E. (2001) *Teorías criminológicas: explicación y prevención de la delincuencia*. Barcelona: Editorial Bosch, 2001
- CIS Centro de Investigaciones Sociológicas. Disponible en <http://www.cis.es>
- Colina Ramírez, E. I. (2010). *La defraudación tributaria en el código penal español*. Ed. Librería Bosch, S.L.
- Constitución Española, (1978).
- Corcoy Bidasolo, M. y Mir Puig, S. (2015). *Comentarios al código penal: Reforma LO 5/2010*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Cuatrecasas, Gonçalves, Pereira. (2015). *El régimen fiscal de tributación a las entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE) en el impuesto sobre sociedades*. Icx, 1-5. 19/06/2011.
- Del Val Velilla, L. (1999). El tratamiento televisivo de las noticias criminales. *Revista del Poder Judicial, número extra XVII*
- Díaz, D. (1994), "Fraude y amnistías fiscales en la España contemporánea, 1940-1990", *Hacienda Pública Española, Monografías*, 1: 389-402.

- Duce Sánchez de Moya, Ignacio. (1990) *¿La banca contribuye al fraude?* Jueces Para la Democracia. Información y Debate, 2. 10/09/1990.
- Durkheim, E. (2001). *La división del trabajo social* (4ª ed.) Ed. Akal S. A.
- Ébole, J. (Director) (2013) *Espanoles por Suiza*. [Documental] Salvados - La Sexta, 24/11.
- García Concejero, M. (17/01/2005). *De las zonas y depósitos francos a los depósitos aduaneros*. Revista ICE, 2831, 1-8.
- García Magna, Deborah y Cerezo Domínguez, Ana Isabel (2011) TRATAMIENTO DEL BLANQUEO DE CAPITAL POR LA PRENSA ESCRITA Análisis descriptivo y valorativo. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología* ISSN 1695-0194, RECPC 13-06 (2011)
- García Novoa, C. (2008). *El artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores: aproximación a una técnica antielusoria*. Asociación Española de Asesores Fiscales.
- García-Pablos de Molina, A. (2014, 5ª ed. act., corr. i aum). *Tratado de Criminología: (introducción. Modelos teóricos explicativos de la criminalidad. Prevención del delito. Sistemas de respuesta al crimen)*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Garreta Such, J. M. (2002). *La responsabilidad de los auditores por no detectar fraudes y errores*. Madrid, Barcelona: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.
- Garrido Genovés, V., Redondo, S. (1997). *Manual de criminología aplicada*. Mendoza: Ediciones Jurídicas Cuyo.
- Gómez-Moruolo Castedo, C. (2013). *Reforma del código penal en materia de delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*. (Material inédito).
- González Cussac, J. L. (2003). *La contrarreforma penal de 2003: Nueva y vieja política criminal*. Revista Xurídica Galega, 102
- González Cussac, José Luís (Director). (2015). *Comentarios a la reforma del código penal de 2015* (2ª ed.). Valencia: Tirant lo Blanch.
- Google académico. Disponible en <http://scholar.google.es/schhp?hl=es>
- La sexta columna (Producer). (05/12/2014). *La gran evasión ... fiscal*. [Documental] La Sexta.
- Grasso, D. (2014). Guía rápida para no perderse en los papeles de luxleaks. *El Confidencial*, 14/12/2014.
- Guardia civil. (2017). Disponible en <http://www.guardiacivil.es/es/institucional/especialidades/IntegridadTerritorial/index.html#Fiscal>
- GUARDIOLA GARCÍA, J.(2001) “Especiales elementos subjetivos del tipo en Derecho penal: aproximación conceptual y contribución a su teoría general”, en *Revista Aranzadi de Derecho y Proceso Penal*, nº 6
- GUARDIOLA GARCÍA, J.: “Concurso de delitos”, en QUINTERO OLIVARES *et al.*: *Esquemas de teoría jurídica del delito y de la pena*, 3ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2010 (ISBN: 978-84-9876-969-2), págs. 173-178.
- Guardiola García, J., en el capítulo *Reglas especiales para la aplicación de las penas; Concurso de infracciones (Arts. 76 y ss)*, en González Cussac, José Luis (Director) (2015).

- Comentarios a la reforma del código penal de 2015* (1ª ed.). Valencia: Tirant lo Blanch, págs. 289 a 322.
- Gutierrez Calvo, V. (2014a) (13/03/2014). Gallardón indultó a siete cargos públicos o funcionarios por delitos de corrupción. *El País*
- Gutierrez Calvo, V. (2014b) (02/09/2014). El ejecutivo estará obligado a explicar en el Congreso los indultos controvertidos. *El País*
- Herrero Herrero, C. (2007) *Criminología : (parte general y especial)*. (3ª ed. aumentada y actualizada). Madrid: Dykinson.
- Ley de Enjuiciamiento Criminal*. Real decreto de 14 de septiembre 1882. (1882).
- Código Penal*. LO 10/1995, de 23 noviembre, (1995).
- Ley 36/2006, de 29 de noviembre*, Medidas de prevención del Fraude Fiscal, (2006).
- Jorquera García, L. (2006). *Código sobre prevención del Blanqueo de Capitales, Transacciones Exteriores y Fiscalidad de no Residentes*. Editorial La Ley - Actualidad, S.A.
- LA SEXTA COLUMNA (2014). *La gran evasión... fiscal*. La Sexta, 05/12.
- Lamarca Pérez, C. (2011). *Derecho penal: Parte especial* (6ª ed.). Madrid: Colex.
- Leyes Tributarias*. (2011) Ministerio de Economía y Hacienda (Ed.), (21ª ed.)
- Lombardero Expósito, L. M. (2009). *Blanqueo de capitales*. Ed. Bosch, S.A.
- Lombroso, C., Bernaldo de Quirós, C. (Traductor). (1902). *El delito sus causas y remedios*. Librería General de Victoriano Suárez.
- López Laborda, J., Rodrigo Saucó, F. (2002). El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿qué hemos aprendido hasta ahora? Hacienda Pública Española. Revista de Economía Pública, 163-(4/2002), 121-153. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- López Ribas, S. (2001). *Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 98, 103-125.
- Martín Queralt, J. (2014). *Curso de derecho financiero y tributario* (25º edición revisada y puesta al día). Madrid: Tecnos.
- Martín Queralt, J. (2016). *Curso de derecho financiero y tributario*. Madrid: Tecnos.
- Martínez Fernández, P., Castillo Clavero, A. M., Rastrollo Horrillo, M. Á. (2009). Los enfoques de análisis de la evasión fiscal: Una revisión actual de la investigación. *Papeles de Trabajo. Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales*, 35, 1-122.
- Martínez Pozo, E. (01/11/2013). *Avances de la Unión Europea en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal*. Revista ICE, 3046, (1-17).
- Martínez Selva, J. M. (2009). *Los Paraísos Fiscales* (2ª ed.) Ed. Jurídicas Dijusa, S.L.
- Martínez-Arrieta Márquez del Prado, Ignacio. (2014). *El autoblanqueo. El delito fiscal como antecedente del blanqueo de capitales*. (1ª ed.) Valencia: Tirant lo Blanch.
- Martínez-Buján Pérez, C. (2013) "Los elementos subjetivos del tipo de acción: un estudio a la luz de la concepción significativa de la acción", *Teoría y Derecho*, nº 13.
- Martínez-Buján Pérez, C. (2015). *Derecho penal económico y de la empresa: Parte especial* (5ª ed.). Valencia: Tirant lo Blanch

- Morillas Cueva, L., Rosal Blasco, B. d. (2011). *Sistema de derecho penal español*. Madrid: Dykinson.
- Mota, J. (2015). En Hacienda, la realidad discrepa de los resultados. *El País*, 24/08/2015.
El Mundo. Disponible en www.elmundo.es
- Muñoz Conde, F., García Arán, M. (2010). *Derecho penal. Parte general*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Muñoz de Bustillo Llorente, R., Martín Mayoral, F., Pedraza García, P. d. (2007). Desigualdad y delincuencia: Una aplicación para España. *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, Serie Economía*, 22, 1-68.
- Muñoz Villarreal, A. (2014). *El delito de blanqueo de capitales y los delitos contra la Hacienda Pública*. Revista Jurídica De Castilla y León, 34, 1-14.
- Octavio de Toledo y Ubieto, Emilio (director). (2009). *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- OIHE (2008) Organización de Inspectores de Hacienda del Estado, enero de 2008. *Los planes de Inspección de las SICAV*
- Olivella, P. (1992). *Las amnistías fiscales: Descripción y análisis económico*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Papeles de Trabajo, 5
- Orts Berenguer, E., González Cussac, J. L. (2014). *Compendio de derecho penal*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- Peláez Martos, J. M. (2009b). *Fraude fiscal, blanqueo de capitales y corrupción en el sector inmobiliario*. Edición Fiscal CISS.
- Peláez Martos, J. M. (2010). *Blanqueo de capitales* (1ª ed.). Valencia: Edición Fiscal CISS.
- Polaino Navarrete, M., Martos Núñez, J. A. (2013). *Lecciones de derecho penal*. Madrid: Tecnos.
- Prieto Jano, M. J. (1994). Medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias: Las amnistías fiscales. *Anales de estudios económicos y empresariales*, 9, 219-242.
- Prieto Rodríguez, J., Sanzo Pérez, M. J., Suarez Pandiello, J. (2006), *Análisis económico de la actitud hacia el fraude fiscal*. Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública, (107-128).
- Queralt Jiménez, J. J. (2015). *Derecho penal español*. Valencia. Tirant lo Blanch.
- Quintero Olivares, G. (2010). *La reforma penal de 2010: Análisis y comentarios* (1ª ed.). Cizur Menor Navarra: Aranzadi-Thomson Reuters.
- Quintero Olivares et al.: *Esquemas de teoría jurídica del delito y de la pena*, 3ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2010
- Quintero Olivares, G. y Morales Prats, F. (2011). *Comentarios a la parte especial del derecho penal* (9ª ed.). Cizur Menor Navarra: Thomson-Aranzadi.
- Real Academia de la Lengua Española. (2017). *Diccionario de la Real Academia de la lengua española*. Disponible en <http://www.rae.es/>
- Redondo, S.; Garrido Genovés, V. (2013) *Principios de Criminología*. (4ª ed.) Valencia. Tirant lo Blanch.

- Redondo Illescas, S. (2015) El origen de los delitos: introducción al estudio y explicación de la criminalidad. Valencia: Tirant Humanidades
- Rodríguez-Ramos Ladaria, L. (2010). *Negocios anómalos y figuras afines en el derecho tributario*. Valencia: Tirant lo Blanch (Ed.)
- Rodríguez Mourullo, Gonzalo (2015) Desarrollo y consolidación de la denominada doctrina Botín. *Revista Aranzadi de Derecho y Proceso Penal* 40 Octubre Diciembre 2015. ISSN 15754022
- RTVE, Televisió de Catalunya (Productores). (2015). *La llista Falciani*. [Documental] 07/07.
- Ruíz Zapatero, G. G. (2006). *Analogía, Fraude y Simulación Negocial en el Delito Fiscal: Sentencias del Tribunal Supremo y STC 120/2005*. Aranzadi.
- Salto van der Laet, Diego. (2000). *Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y de las medidas anti-paraíso en la legislación española*. Crónica Tributaria, nº 93, (43-98).
- Samplon Salvador, R. (2007). *Los paraísos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, (14), 205-217.
- Sánchez-Ortiz Gutiérrez, P. (2002). *La exención de responsabilidad penal por regularización*. Aranzadi.
- Sanchís Mir, J. R., Garrido Genovés, V. (1987). *Delincuencia de "cuello blanco"*. Madrid: Instituto de Estudios de Policía (Ed.)
- Sanz Mulas, N. (2016) *Política Criminal. Actualizada a las reformas de 2015*. Salamanca. Ratio Legis Librería Jurídica.
- Serrano Maillo, A. (2009) *Introducción a la Criminología*. Madrid: Dykinson.
- Serrano Piedecabras, J. R., Demetrio Crespo, E., (Directores). (2008). *Cuestiones actuales de derecho Penal económico*. Madrid. Ed Colex.
- Tiedemann, K. (2010). *Manual de derecho penal económico: Parte general y especial*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Torrente Robles, D. (2010). *La inseguridad creada por la delincuencia económica transnacional*, en Mir Puig, S., Queralt Jiménez, J. J., Carpio Briz, D. (2010). *La seguridad pública ante el derecho penal*. Madrid: Edisofer.
- Varela, L. (2014). Conferencia inaugural del I Congreso de Criminología de la Comunitat Valenciana, 23 de octubre de 2014.
- Varios autores. (2009). Edición Fiscal CISS (Ed.), *El delito fiscal* (1ª ed.). Madrid: Wolters Kluwers España, S.A.
- Vidales Rodríguez, C. (2013). Derecho penal del amigo (reflexiones críticas acerca de la reciente modificación de los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social). *Revista Aranzadi De Derecho y Proceso Penal*, nº 32/2013, 269-295.
- Vidales Rodríguez, C. (2014) *El fenómeno asociativo como actividad delictiva previa al delito de blanqueo de capitales*. Estudios penales y criminológicos, ISSN 1137-7550, Nº. 35, 2015, págs. 87-123.
- Vidales Rodríguez, C. (2017). El autoblanqueo en la legislación penal española. Reflexiones a propósito de su tratamiento jurisprudencial. *Revista DERECHO PENAL CONTEMPORANEO*. Num. 58. pp. 107-142. Ene.-Mar. 2017

- Vives Antón, T. S. (2010). *Derecho penal: Parte especial (5ª edición actualizada de acuerdo con la ley orgánica 1/2015)*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Zornoza, J. J. (1989). Notas sobre la posibilidad, conveniencia y forma de eventuales medidas de regularización tributaria. *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 13.
- Zúñiga Rodríguez, L. y otros. (2012). *Poder y delito: Escándalos financieros y políticos*. (1ª ed.). Salamanca: Ratio Legis librería jurídica.

Fuentes en línea

- A.D.C. (2014). Fabra ingresa en Aranjuez para cumplir cuatro años. *20 Minutos*, 02/12/2014.
- Abellán, L. (2014). Los líderes europeos pactan el fin del secreto bancario en la UE. *El País*, 21/03/2014.
- AEAT. Agencia Estatal de Administración Tributaria (Ed.), AEAT: Disponible en <http://www.agenciatributaria.es>
- AEAT (01) *Memorias anuales*. (1995-) Disponibles en http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias.shtml
- AEAT (02) *Planes anuales de control tributario*. Disponibles en http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_General_de_Control_Tributario/Plan_General_de_Control_Tributario.shtml
- AEAT (03) *Planes de regularización y de lucha contra el fraude*. Disponibles en <http://www.minhfp.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/Otra%20Informacion/Paginas/Luchacontraelfraude.aspx>
- AEAT (04) *Planificación*. Disponible en http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/Planificacion.shtml
- AEAT (05) *Actualización del plan de prevención del fraude fiscal*. 1, 79. (19/11/2008). Disponible en http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevencion_del_fraude_fiscal/actualizaFraude.pdf
- AEAT (06) AEAT (Ed.), *Manual Práctico IS*. Disponibles en http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales__Folletos_y_Videos/Manuales_practicos/Sociedades/Sociedades.shtml
- AEAT (07) AEAT (Ed.), *Manual Práctico IRPF*. Disponibles en http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales__Folletos_y_Videos/Manuales_practicos/IRPF/IRPF.shtml
- AEAT (08) AEAT (Ed.), *Manual Práctico IVA*. Disponibles en http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales__Folletos_y_Videos/Manuales_practicos/IVA/IVA.shtml
- AEAT (09) *Normativa reguladora*. Disponible en http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Normativa/Reguladora_AEAT.shtml
- AEAT (10) *Organización*. Disponible en http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Presentacion/Organigrama/Organigrama_AEAT_es_es.pdf
- AEAT (11) *Fiscalidad autonómica y local: Ceuta y Melilla*. Disponible en http://www.agenciatributaria.es/AEAT.fisterritorial/Inicio_es_ES/_Menu_/Fiscalidad_Autonómica/Ceuta_y_Melilla/Ceuta_y_Melilla.shtml
- AEAT (12) *Información institucional*. Disponible en http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Informacion_institucional.shtml

- AEAT (13) *Organigrama* AEAT.Disponible en http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Presentacion/Organigrama/Organigrama_AEAT_es_es.pdf
- AEAT (14) *Zonas y depósitos francos*. Disponible en http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/Aduanas_e_Impuestos_Especiales/Procedimientos_Aduaneros/Regimenes_aduaneros_economicos/Zonas_y_Depositos_francos.shtml
- AEAT (15) (2010). Plan integral de prevención y corrección del fraude fiscal, laboral y a la seguridad social.1, 116. Disponible en http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Sala_de_Prensa/Plan_int_prev_corr_fraude.pdf
- AEZDF. (2015). Asociación española de concesionarios de zonas y depósitos francos. Disponible en <http://www.aezdf.com/>
- Alezes Abogados. (2014). Análisis sobre la regulación legal y fiscal de la ETVE. Disponible en www.alezes.com
- Almuní Cid, J. M. (2006), *Planificación fiscal internacional a través de sociedades holding*. Instituto de Estudios Fiscales, Doc. 24/06 (1-45) Disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2006_24.pdf
- Amnistía fiscal. (2014) Disponible en <http://www.amnistiafiscales> *Amnistía fiscal 2012.Precedentes*. Disponible en <http://www.amnistiafiscal.es/amnistia-fiscal-precedentes.asp>
- Amnistía fiscal. Asesoría fiscal. (2015). *Precedentes de esta amnistía fiscal en España*. Disponible en <http://www.amnistiafiscal.es/amnistia-fiscal-precedentes.asp>
- APIFE (2008) enero de 2008. Los planes de Inspección de las SICAV
- Arancibia, S. (1986). Los bancos ofrecen seguros de prima única para mantener oculto el dinero negro. *El País*, 28/04/1986.
- Arias, L. M. (2015). Mapas de España. Disponible en <https://luisamariaarias.wordpress.com/2012/12/06/mapas-de-espana-de-comunidades-autonomas-y-provincias/>
- Arteaga Ortíz, J., Conesa Fontes, A. (2000). Las zonas francas en España. *Revistas ICE N° 2649*, 9-12. 03/04/2000. Disponible en http://www.revistasice.com/CachePDF/BICE_2649_9-15_5C0B5EEFE3058562754E0765B628EFEE.pdf
- Ashurst Madrid. (2015). *Novedades en relación con la directiva matriz-filial: Propuesta para la inclusión de una nueva cláusula antiabuso*. Disponible en https://www.ashurst.com/doc.aspx?id_Content=11273
- Barrachina Juan, E. (2012). *La reciente amnistía fiscal*. Ilustre Colegio Oficial de Graduados Sociales de Cataluña. N° 272, pags. 32-36
Disponible en <http://eprints.ucm.es/tesis/19972000/S/0/S0027101.pdf>
- Blanco Cordero, I. (2011). *El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales*. Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología, 13-01, 1-16. Disponible en <http://criminet.ugr.es/recpc/13/recpc13-01.pdf>
- BOE Boletín Oficial del Estado. Disponible en <http://www.boe.es>

- Bravo, J. (2014). Hacienda pierde una de cada dos reclamaciones en los tribunales. *La Voz De Galicia*, 11/06/2014
- BOE Boletín Oficial del Estado. Disponible en <http://www.boe.es>
- Bravo, J. (2014). Hacienda pierde una de cada dos reclamaciones en los tribunales. *La Voz De Galicia*, 11/06/2014
- Carceller Garrido, J. C. (2003). El ministro no sabe deflactar. *El País*, 28/05/2003.
- CNMV. (2014). Comisión Nacional del Mercado de Valores. Disponible en <http://cnmv.es/portal/Publicaciones/Informes.aspx>
- CNMV (2007) Informe Anual sobre el Mercado de Valores. Visitada 20/05/2014
- Cobo del Rosal, M. (2005). *Derecho penal español (2ª ed. revisada y puesta al día con las últimas reformas)*. Madrid: Dykinson.
- Conde-Ruíz, J.I., Díaz, M., Marín, C. y Rubio Martínez, J. (2015). Una reforma fiscal para España. *Fedea Policy Papers*, 2015/2. Disponible en <http://www.fedea.net/documentos/pubs/fpp/2015/02/FPP2015-02.pdf>
- Consejo general del Poder Judicial. Disponible en <http://www.poderjudicial.es>
- Coronas Valle, D. (2015). Facta: La información (contra el fraude fiscal) es poder...más que nunca. Disponible en http://www.ieee.es/Galerias/fichero/docs_opinion/2014/DIEEEE085-2014_FraudeFiscal_DanielCoronas.pdf
- Costas, L. (2014). Hacienda pierde en los juzgados casi la mitad de las reclamaciones de los contribuyentes. *El Faro De Vigo*, 11/06/2014.
- Coyuntura económica. (2015). G20. Disponible en <http://coyunturaeconomica.com/internacional/g20>
- Dirección General de Tributos (DGT) (2012a). *Informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial*. Disponible en http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Informes/Informe_Regularizacion_Declaracion_Tributaria_Especial.pdf
- Dirección General de Tributos (DGT) (2012b). *Segundo informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial*. Disponible en http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Informes/Informe_DTE_Segundo.pdf
- DOCE Diario Oficial de las Comunidades Europeas. Disponible en <http://eur-lex.europa.eu/JOIndex.do?ihmlang=es>
- Fernández Layos, J. (1988). El dinero negro y las primas únicas. *El País*, 27/07/1988.
- Fernández, M. (2013). Los 14 indicios que imputan a la Infanta y el fiscal quiere desbaratar. *El País*, 05/04/2013.
- Fiscalía General del Estado. Disponible en www.fiscal.es
- Fiscalía General del Estado, *Circular 1/2016, sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por la ley orgánica 1/2015*, Madrid (22/01/2016),
- Gaceta fiscal. Disponible en <http://www.gacetafiscal.com/>

- GAFI. (2015). Grupo de acción financiera internacional contra el blanqueo de capitales. Disponible en <http://www.fatf-gafi.org>
- Garré García, E. (2007). *La doble óptica de la evasión fiscal: Aportaciones a su medición directa e indirecta*. Universidad de Murcia. Disponible en https://www.um.es/c/document_library/get_file?uuid=9d8dde08-3315-446a-92e0-d4d0a9f1d218&groupId=807682
- Garrigues. (12/2013). *Nueva norma foral del IS para los ejercicios indicados a partir del 1 de enero de 2014 en el territorio histórico de Bizkaia. Norma foral 11/2013, de 5 de Diciembre, del impuesto sobre sociedades (Boletín oficial de Bizkaia de 13/12/2013)*. Disponible en http://www.garrigues.com/sites/default/files/docs/Novidades-Fiscal-Foral-PaisVasco-2-2013_0.pdf
- Garzón Espinosa, A. (2011). *Paraísos fiscales en la globalización financiera*. Historia Actual Online, 141-153. 15/10/2011. Disponible en <http://www.historia-actual.org/Publicaciones/index.php/haol/article/view/622/516>
- Garzón Espinosa, A. (2015). *Las ETVE hacen de España un paraíso fiscal*. Disponible en <http://www.attac.es/2012/01/14/las-etve-hacen-de-espana-un-paraiso-fiscal/>
- Geis, Gilbert. (2006). *El delito de cuello blanco como concepto analítico e ideológico*. (16). Disponible en http://scholar.google.es/scholar?q=%22el+delito+de+cuello+blanco+como+concepto+anal%C3%ADtico+e+ideol%C3%B3gico%22&btnG=&hl=es&as_sdt=0%2C5
- Gómez Robledo, M. (2014). Eludir es un concepto más suave que defraudar y parece que no hace daño. *El País*, 21/04/2014.
- Gómez Tomillo, M. (2011). *Comentarios al código penal*. Valladolid: Lex Nova.
- Gómez, L. (2012). Presidente, don Carlos o simplemente Charly. *El País*, 22/07/2012.
- Igmasa Manegement. (2011). *España, régimen societario y holding (ETVE)*. Disponible en <http://www.igmasa.com/pujat/file/RegimenSocietarioEspanolYHoldingETVE.pdf>
- IHE, Organización de Inspectores de Hacienda del Estado (2010). Inspectores de Hacienda denuncian el escandaloso trato de favor a los presuntos defraudadores con cuentas opacas en Suiza. *La Vanguardia*, 24/06/2010.
- IHE, Organización de Inspectores de Hacienda del Estado (2013). Problemas de la Agencia Tributaria en la lucha contra el fraude fiscal. Disponible en http://www.inspectoresdehacienda.org/doc/140313_problemas_lucha_fraude_agencia.pdf
- Inda, E., Urreiztieta, E. (2014) (15/01/2014). Agencia tributaria: De las facturas falsas a las facturas 'simuladas'. *El Mundo*
- Indultometro www.elindultometro.es Visitada el 28/05/2017
- INEBASE. Disponible en <http://www.ine.es/inebmenu/indice.htm>
- Intermon Oxfam (2014). *Gobernar para las élites. Informe enero 2014*. Disponible en <http://www.oxfamintermon.org/sites/default/files/documentos/files/Gobernar%20para%20las%20%C3%A9litesl.pdf>
- Intermon Oxfam (2015). *Riqueza: Tenerlo todo y querer más. Informe enero 2015*. Disponible en https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/file_attachments/ib-wealth-having-all-wanting-more-190115-es.pdf

- Intermon Oxfam (2016). *Beneficios para quién. Informe mayo 2016*. Disponible en <https://oxfamintermon.s3.amazonaws.com/sites/default/files/documentos/files/Beneficios-para-quien.pdf>
- KPMG. (2007), *El perfil del defraudador*. Estudio 2007. (33).
- KPMG. (2014), *Perfiles globales del defraudador. Presente y futuro de los delitos económicos*. (32). Disponible en www.kpmg.com/fraudster
- Larousse. (2015). Diccionario. Disponible en <http://www.larousse.com/es/diccionarios/ingles-espanol/offshore/25568> visitada el 23/01/2015
- Las Heras González, R. (2014). *Los paraísos fiscales en la UE: Luxemburgo*. (Trabajo fin de grado inédito) Universidad de Valladolid. Escuela Universitaria de Ciencias Empresariales y del Trabajo Disponible en <http://uvadoc.uva.es/handle/10324/5903>
- Legalis Fiscal. (2015). *Acuerdo del ECOFIN sobre la directiva para el intercambio automático*. Disponible en <http://www.legalisfiscal.com/es/4971/notes-pfi/acord-de-lecofin-sobre-la-directiva-per-a-lintercanvi-automatic.html>
- Manresa, A. (2013a). El juez Castro reclama las diez últimas declaraciones de la renta de la infanta. *El País*, 18/04/2013.
- Manresa, A. (2013b). La Agencia Tributaria considera que parte de la facturación de Nóos es falsa. *El País*, 21/06/2013.
- Manresa, A. (2013c). Descabezado el grupo policial anticorrupción del ‘caso Nóos’. *El País*, 26/11/2013.
- Martín Barbero, I. (2004), *Delincuencia económica y blanqueo de capitales e inteligencia financiera*. Boletín Económico ICE, 2808, 25-34. Disponible en http://biblioteca.hegoa.ehu.es/system/ebooks/14124/original/Delincuencia_economica_y_blanqueo_de_capital.pdf
- Merton, R. K., Alberó, C. d. T. (2002). *La división del trabajo social de Durkheim*. Revista Española de Investigaciones Sociológicas, 07/2002, (201-209). Disponible en <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=99717892009>
- Mº Hacienda y Administraciones Públicas (MHAP) (2012). La regularización fiscal ha supuesto 1.200 millones de euros, que contribuirán al cumplimiento del objetivo del déficit. 03/12/2012. Disponible en http://www.minhafp.gob.es/en-GB/Prensa/En%20Portada/2012/Paginas/20121203_Malaga.aspx
- Mº de Hacienda y Administraciones Públicas. (2013) Comunicado de fecha 25/06/2013
- Mº Hacienda y Administraciones Públicas (MHAP) (2014a). Planes de regularización y lucha contra el fraude. Disponible en <http://www.minhap.gob.es/es-es/paginas/luchacontraelfraude.aspx>
- Mº Hacienda y Administraciones Públicas (MHAP) (2014b). La regularización fiscal ha supuesto 1.200 millones de euros. Disponible en http://www.minhap.gob.es/es-es/prensa/en%20portada/2012/Paginas/20121203_Malaga.aspx
- Mº Hacienda y Administraciones Públicas (MHAP) (2014c) Planes de regularización y lucha contra el fraude. Disponible en <http://www.minhap.gob.es/es-es/paginas/luchacontraelfraude.aspx>
- Morales, S. (2013). Carlos Fabra, el juicio final. *El Mundo*, 29/09/2013.
- Moreno Luzón, J. (2014). La caída de los viejos caciques. *El País*, 29/08/2014.

- Moreno Valero, P. A. (2011). *El fraude en el IVA y sus desencadenantes*. Crónica Tributaria, 139, 165-177. Disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/139_Moreno.pdf
- Navarro, V., Morales, S. (2011). Una década del caso Fabra. *El Mundo*, 01/12/2011.
- Observatorio del Delito Fiscal (2006). *Primer informe del observatorio administrativo previsto en el convenio de 30 de junio de 2005 entre la agencia estatal de administración tributaria y la secretaría de estado de justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal*. Disponible en http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_preencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf, acceso 5 de Mayo de 2016.
- OCDE. (2012) BEPS. Disponible en <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm> prev=search
- OCDE. (2015) La OCDE presenta los resultados del proyecto BEPS de la OCDE y el G20 para su discusión en la reunión de los ministros de finanzas del G20. Disponible en <http://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm>
- Onrubia, J. (2012), *La reforma de la administración tributaria mitos y realidades*. (35). Disponible en <http://www.ieb.ub.edu/files/Paper%20AT%20Jorge%20Onrubia%20DEF-1.pdf>
- ONU. (Ed.), *Los negocios contra la corrupción* Disponible en https://www.unglobalcompact.org/docs/languages/spanish/Los_negocios_contra_la_corrupcion.pdf
- ONU. Organización de las Naciones Unidas. Disponible en <http://www.un.org/spanish/News/>
- Ormazabal, M. (2012). Euskadi mantiene vigente un "coladero" que sirve para la evasión de impuestos. *El País*, 05/02/2012.
- Ortega, L. (2014a). Carlos Fabra evita la prisión mientras se tramita su indulto. *El País*, 10/09/2014.
- Ortega, L. (2014b). Abogacía del estado: "Fabra no ha hecho nada para reparar el daño a hacienda". *El País*, 11/09/2014.
- Ortega, L. (2014c). La suspensión de la pena de cárcel a Fabra desprestigia a la justicia. *El País*, 25/09/2014.
- Ortega, L. (2014d). Hacienda dice que indultar a Fabra crearía "sensación de impunidad". *El País*, 01/10/2014.
- Ortega, L. (2014e). La Audiencia de Castellón insiste en suspender la cárcel a Carlos Fabra. *El País*, 03/10/2014.
- Ortega, L., Fabra, M. (2014). La Audiencia de Castellón se saltó su norma para dejar libre a Fabra. *El País*, 19/09/2014.
- Oxford diccionario. Disponible en <http://www.oxforddictionaries.com/es/traducir/ingles-espanol/offshore> visitada el 23/01/2015
- El País. Disponible en www.elpais.com
- Peláez Martos, J. M. (2008). Más de la mitad de los españoles relacionan la vida política con corrupción. *El Confidencial*, 30/07/2008.

- Peláez Martos, J. M. (2009a). El fraude fiscal en España. *Economía Exterior*, nº 49 Peláez Martos, J. M. (2011). Un sistema fiscal hecho añicos. *Cinco Días*, 06/09/2011.
- Peláez Martos, J. M. (2013a). Deficiencias del plan antifraude. *Cinco Días*, 25/03/2013.
- Peláez Martos, J. M. (2013b). Una solución para la corrupción que nos corroe. *El País*, 07/04/2013.
- Peláez Martos, J. M. (2013c). Sí se puede acabar con los paraísos fiscales. *Expansión*, 18/05/2013.
- Peláez Martos, J. M. (2013d) ¿Acabó la era de los paraísos fiscales? *El País*, 06/09/2013.
- Peláez Martos, J. M. (2014). Injusticias tributarias. *El País*, 05/07/2014.
- Peláez Martos, J. M. (2015a). Urgen reformas profundas en la Agencia Tributaria. *El País*, 02/03/2015.
- Peláez Martos, J. M. (2015b). Un plan de control tributario que no reducirá el fraude. *Cinco Días*, 23/03/2015.
- Peláez Martos, J. M. (2015c). Lo que falta en la reforma de la Ley General Tributaria. *El Economista*, 01/10/2015.
- Policia Nacional. (2013). Disponible en http://www.policia.es/org_central/judicial/estructura/funciones.html
- Publico. Disponible en www.publico.es
- Pymes y Autónomos. (2015) ¿Qué es una zona franca? Disponible en <http://www.pymesyautonomos.com/fiscalidad-y-contabilidad/que-es-una-zona-franca>
- Rodrigo Saucó, F. (2000). *Las amnistías fiscales en la Hacienda Pública española de la democracia: ¿un instrumento para la mejora del cumplimiento tributario?* (Tesis doctoral inédita, leída el 4/12/2000). Universidad de Zaragoza. Disponible en <https://www.educacion.es/teseo/mostrarRef.do?ref=252078>
- Romero, J. M. (2015). Personal del HSBC creó empresas para clientes españoles en paraísos fiscales. *El País*, 11/02/2015.
- S.F. (1984) El País.com. (1984). Los pagarés y bonos del estado quedan exentos del 'nuevo rigor' fiscal que anuncia el gobierno. *El País*, 31/05/1984.
- S.F. (2002a) Europa Press. (2002). La juez desestima el recurso del fiscal contra la imputación de Botín en el 'caso de las cesiones'. *El País*, 31/05/2002
- S.F. (2002b) Europa Press. (2002). La juez rechaza uno de los recursos contra la imputación de Botín por las cesiones de crédito. *El Mundo*, 21/06/2002.
- S.F. (2002c) EFE. (2002). La Audiencia Nacional imputa a Emilio Botín por el caso de 'cesiones de crédito'. *El Mundo*, 28/06/2002.
- S.F. (2002d) EFE. (2002). El SCH recurrirá el auto de la juez Palacios porque es 'contrario a derecho'. *El Mundo*, 29/06/2002.
- S.F. (2002e) EFE. (2002). La juez Palacios confirma la inculpación de Emilio Botín en el "caso de las cesiones de crédito". *El Mundo*, 05/09/2002.
- S.F. (2002f) EFE. (2002). La juez Palacios mantiene la imputación de Emilio Botín en 138 delitos fiscales. *El País*, 05/09/2002.

- S.F. (2003) El País. (2003). La Audiencia Nacional juzgará a Botín por cooperación necesaria en 38 delitos fiscales. *El País*, 24/06/2003.
- S.F. (2004) Agencias. (2004). La Audiencia Nacional juzgará a Emilio Botín por el caso de las cesiones de crédito. *El Mundo*, 07/10/2004.
- S.F. (2006) EFE. (2006). El fiscal pide el sobreseimiento de la causa en el juicio contra Botín. *El País*, 23/11/2006.
- S.F. (2009) El País. (2009). Paraísos para el fraude. *El País*, 27/09/2009.
- S.F. (2011) El Mundo.es. (2011). La suerte siempre sonrío a Carlos Fabra. *El Mundo*, 22/12/2011.
- S.F. (2012a) Europa Press. (2012) El Gobierno recuerda que Felipe González aplicó dos veces una amnistía fiscal. *Europa Press*, 30/03/2012.
- S.F. (2012b) EFE. (2012). La Audiencia Nacional archiva la causa contra los Botín por fraude. *Público*, 22/05/2012.
- S.F. (2012c) EFE. (2012). Los técnicos de hacienda denuncian el "trato de favor" a la familia Botín. *El Mundo*, 22/05/2012.
- S.F. (2012d) queaprendemoshoy.com. (2012) *La acción popular y la doctrina Botín*. Disponible en <http://queaprendemoshoy.com/la-accion-popular-i-la-doctrina-botin/>
- S.F. (2013a) Expansión. (2013) UGT exige oferta de empleo en la agencia tributaria para combatir el fraude. *Expansión*, 12/02/2013.
- S.F. (2013b) (2013). La caja creó una sociedad en un paraíso fiscal para emitir las primeras preferentes. *Cantabria 24 Horas*, 07/04/2013.
- S.F. (2013c) El Mundo.es. (2013). El caso Falciani. *El Mundo*, 08/05/2013.
- S.F. (2013d) EFE. (2013). UGT exige oferta de empleo en la Agencia Tributaria para combatir el fraude. *Expansión*, 12/02/2013.
- S.F. (2013d) EFE. (2013). Los líderes de la UE impulsarán hoy la lucha contra el fraude fiscal. *Cinco Días*, 22/05/2013.
- S.F. (2013f) Europa Press. (2013). El expresidente de Caixa Catalunya afirma que le "repugnaba" tener radicada en las Caimán la filial de preferentes. *El Diario*, 29/07/2013.
- S.F. (2013g) Europa Press. (2013). O ibas a las Caiman con ayuda del banco de España o no te comías un roscó. *El Mundo*, 29/07/2013.
- S.F. (2014a) (2014) Refugios fiscales y movimientos de dinero "offshore". (16/01/2014). *El País* Disponible en http://elpais.com/elpais/2014/01/16/media/1389891653_902327.html
- S.F. (2014b) Agencias. (2014). Condena a Ana Torroja: pagará un millón y medio de euros pero se libra de la cárcel por delito fiscal. *Huffingtonpost*, 09/04/2014.
- S.F. (2014c) Europa Press. (2014). Montoro no cree que la sentencia europea sobre las "vacaciones fiscales" plantee "ningún problema. *Europa Press*, 13/05/2014.
- S.F. (2014d) Agencias. (2014). Las vacaciones fiscales, una ventaja a las empresas instaladas en Euskadi. 13/05/2014.
- S.F. (2014e) El País. (2014). Nóos, de instituto sin lucro hasta la imputación de una infanta. *El País*, 24/06/2014.
- S.F. (2014f) EFE. (2014). Cronología del 'caso nóos'. *El Mundo*, 24/06/2014.

- S.F. (2014g) EFE. (2014). El todopoderoso Carlos Fabra. *El Mundo*, 23/07/2014.
- S.F. (2014h) *SIMULFIS*. Agencias Sinc. (2014). Un sistema informático simula el comportamiento de los contribuyentes ante el fraude. 07/03/2014. Disponible en <http://www.Agenciasinc.es/Noticias/Un-sistema-informatico-simula-el-comportamiento-de-los-contribuyentes-ante-el-fraude>
- S.F. (2014i) Europa Press. (2014). La recaudación en 2014 por la lucha contra el fraude es similar a la de años anteriores, según Gestha. *Europa Press*, 02/09/2014.
- S.F. (2014j) El Confidencial. (2014). Varapalo a Hacienda: 120.000 contribuyentes le ganan la batalla en los tribunales. *El Confidencial*, 04/09/2014.
- S.F. (2014k) EFE. (2014). La UE ampliará el intercambio de información bancaria entre países para combatir la evasión fiscal. *El Mundo*, 14/10/2014.
- S.F. (2014l) EFE. (2014). Berlín acoge conferencia internacional para la lucha contra la evasión fiscal. *El Diario Montañés*, 27/10/2014.
- S.F. (2014m) EFE. (2014). Medio centenar de países acuerdan intercambiar información fiscal a partir de 2017. *Público*, 29/10/2014.
- S.F. (2014n) Agencias. (2014). Monserrat Caballé acepta seis meses de cárcel por su deuda con hacienda. *Huffingtonpost*, 23/12/2014.
- S.F. (2015a) EFE. (2015). Hacienda estudiará acciones legales contra el banco por fraude fiscal. *El País*, 10/02/2015.
- S.F. (2015b) Europa Press. (2015). La fiscalía suiza abre una investigación contra el HSBC. *La Nueva España*, 18/02/2015.
- S.F. (2015c) EFE. (2015). Hacienda prevé más inspecciones e ingresos con menos efectivos. *Cinco Días*, 05/08/2015.
- Salvador Coderch, P., Azagra Malo, A., Fernández Crende, A. (2004). *Autonomía privada, fraude de ley e interpretación de negocios jurídicos*. Working Paper, 229. Indret 3/2004. Disponible en http://www.indret.com/pdf/229_es.pdf
- Sánchez, C. (2012). La UE lanza un plan contra los paraísos fiscales y anuncia un NIF europeo. *El Confidencial*, 07/12/2012.
- Sánchez, S. (2012). ¿Cómo se defrauda en España? *El Mundo*, 30/12/2012.
- Sarries, N. y Fernández, D. (2013). Hacienda cruzará la lista Falciani con los contribuyentes que declaren bienes en el extranjero. *20 Minutos*, 18/03/2013.
- Secretaría General de Instituciones Penitenciarias. Instituciones penitenciarias. Disponible en <http://www.institucionpenitenciaria.es/>
- Segovia, E. (2012). Hacienda dio tiempo a Botín para regularizar sus cuentas opacas y esquivar el delito fiscal. *El Confidencial*, 23/05/2012.
- Semeta, A., Comisario de Fiscalidad, Unión Aduanera. Lucha contra el Fraude y Auditoría. (2013). *Evasión fiscal*. Disponible en http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-711_en.htm
- Serraller, M. (2014). Hacienda lamenta que de 64.000 reclusos que hay en España, sólo 150 son por fraude fiscal. *Expansión*, 17/10/2014.
- Sérvulo González, J. (2012a) (2012). Hacienda crea una oficina para frenar los abusos fiscales de las multinacionales. *El País*, 20/11/2012.

- Sérvulo González, J. (2012b) (2012). Hacienda va a la pesca de "truchas". *El País*, 25/11/2012.
- Servulo González, J. (5/10/2015). La OCDE dispuesta a cambiar "las reglas del juego" que permiten eludir impuestos. *El País*
- Stiglitz, J., (2009). Razones por las que es relevante la estructura financiera. Traducción de M. Piñera. *Revista Asturiana De Economía*, 43, 49-57.
- Terrasa, R. (2013). Carlos Fabra será juzgado por tráfico de influencias, cohecho y delito fiscal. *El Mundo*, 22/03/2013.
- Toharia, J. A. (2013). Lo doblemente inaceptable. *El País*, 23/06/2013.
- Tribunal de Cuentas. (2014). *Informe de fiscalización de las principales actuaciones realizadas por la AEAT en ejecución del plan de prevención del fraude fiscal, durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012*. Disponible en www.tcu.es
- Tribunal Supremo. *STS 8025/2007, de 19/12/2007*
- Unión Europea (UE) (1996). *La fiscalidad en la Unión Europea*. Disponible en http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation_sec%281996%29487_es.pdf
- UE D (2003) *Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses*.
- UE (2012) *Tratado de funcionamiento de la Unión Europea*. Disponible en http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_.2012.326.01.0001.01.SPA#C_2012326ES.01001301
- UE *Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15/02/2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito fiscal, inscrita en el plan de lucha contra el fraude y la evasión fiscal*
- UE COM (2012) 722 final, de 6/12/2012, *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal*.
- UE C (2012) 8806 final, de 6/12/2012, *Recomendación de la Comisión sobre la planificación fiscal agresiva*.
- UE D (2013a) *Directiva 2013/42/UE, del Consejo de 22/06/2013*
- UE D (2013b) *Directiva 2013/43/UE del Consejo de 22/06/2013*
- Urreiztieta, E., Fuentealame, M. (2014). Los inspectores admiten que dieron por buenas las facturas falsas. *El Mundo*, 25/01/2014.
- La vanguardia. Disponible en www.lavanguardia.com
- Varios autores (2010) Las concesiones de indultos en España (2000-2008). En *REIC Revista Española de Investigación Criminológica* Artículo 5, Numero 9 (2011) www.criminologia.net ISSN: 1696-9219 (10/01/2012) (Antonio Doval Pais, Isidoro Blanco Cordero, Cristina Fernández-Pacheco Estrada, Clara Viana Ballester, Juan Carlos Sandoval Coronado)
- Vidal Folch, X. (2013). Clavo al ataúd del evasor. *El País*, 12/09/2013.
- WIKIPEDIA, La Enciclopedia Libre. Voces 'El gatopardo' y 'offshore'. Disponible en línea en www.wikipedia.org visitada 23/01/2015.

Yoldi, J. (2002). La juez reabre el 'caso de las cesiones de crédito' del Banco Santander. *El País*, 29/06/2002.

LEGISLACIÓN

Principal legislación consultada para la elaboración de la tesis.

Legislación Española

- Real decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal
- Real decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio
- Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil

Constitución Española de 1978

- Ley Orgánica 2/85, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública
 - Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial
 - Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal
 - Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando
 - Ley Orgánica 4/2003, de 21 de mayo, complementaria de la Ley de prevención y bloqueo de la financiación del terrorismo, por la que se modifican la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, y la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
 - Ley Orgánica 8/2003, de 9 de julio, para la Reforma Concursal, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.
 - Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal
 - Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal
 - Ley Orgánica 6/2011, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando
 - Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social
 - Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.
-
- Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
 - Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria
 - Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros
 - Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores
 - Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra
 - Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991
 - Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes
 - Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
 - Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio
 - Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias

- Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
- Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales
- Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales
- Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias
- Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades
- Ley 10/1996, de 18 de diciembre, de Medidas fiscales urgentes sobre corrección de la doble imposición interna intersocietaria y sobre incentivos a la internacionalización de las empresas
 - Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas
- Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes
- Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa
- Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil
- Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa
- Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social
 - Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco
- Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo
- Ley 3/2003, de 14 de marzo, sobre la orden europea de detención y entrega
- Ley 12/2003, de 21 de mayo, de prevención y bloqueo de la financiación del terrorismo
- Ley 17/2003, de 29 de mayo, por la que se regula el Fondo de bienes decomisados por tráfico ilícito de drogas y otros delitos relacionados
- Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior y sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales
- Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal
- Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva
- Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
- Ley 6/2005, de 22 de abril, sobre saneamiento y liquidación de las entidades de crédito
- Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad
- Ley 18/2006, de 5 de junio, para la eficacia en la Unión Europea de las resoluciones de embargo y de aseguramiento de pruebas en procedimientos penales
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
- Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal
- Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles
- Ley 1/2008, de 4 de diciembre, para la ejecución en la Unión Europea de resoluciones que impongan sanciones pecuniarias
- Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario
- Ley 16/2009, de 13 de noviembre, de servicios de pago
- Ley 4/2010, de 10 de marzo, para la ejecución en la Unión Europea de resoluciones judiciales de decomiso
- Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo

- Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego
 - Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal
 - Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude
 - Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno
 - Ley 17/2014, de 30 de septiembre, por la que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial
 - Ley 23/2014, de 20 de noviembre, de reconocimiento mutuo de resoluciones penales en la Unión Europea
 - Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias
 - Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
 - Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
-
- Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991
 - Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
 - Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria
 - Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dicta normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio
 - Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
 - Real Decreto 925/1995, de 9 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales
 - Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales
 - Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
 - Real Decreto 664/1999, de 23 de abril, sobre inversiones exteriores
 - Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio
 - Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, y el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren

los artículos 2.o, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991

- Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo
- Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa
- Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes
- Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
- Real Decreto 1860/2004, de 6 de septiembre, por el que se establece el arancel de derechos de los administradores concursales
- Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario
- Real Decreto 54/2005, de 21 de enero, por el que se modifican el Reglamento de la Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales, aprobado por el Real Decreto 925/1995, de 9 de junio, y otras normas de regulación del sistema bancario, financiero y asegurador
- Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital
- Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, para regular el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y se eleva el porcentaje de gastos de difícil justificación de los agricultores y ganaderos en estimación directa simplificada
- Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación
- Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero
- Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos
- Real Decreto 1362/2007, de 19 de octubre, por el que se desarrolla la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en relación con los requisitos de transparencia relativos a la información sobre los emisores cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial o en otro mercado regulado de la Unión Europea
- Real Decreto 1333/2012, de 21 de septiembre, por el que se regula el seguro de responsabilidad civil y la garantía equivalente de los administradores concursales
- Real Decreto 1336/2012, de 21 de septiembre, por el que se modifican determinados reales decretos en relación con las facultades de las Autoridades Europeas de Supervisión
- Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre
- Real Decreto 1698/2012, de 21 de diciembre, por el que se modifica la normativa vigente en materia de folleto y de requisitos de transparencia exigibles en las emisiones de valores por la transposición de la Directiva 2010/73/UE
- Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo

- Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa
 - Real Decreto-ley 3/2009, de 27 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica
 - Real Decreto-ley 16/2011, de 14 de octubre, por el que se crea el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito.
 - Real Decreto-ley 4/2014, de 7 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial
 - Real Decreto-ley 11/2014, de 5 de septiembre, de medidas urgentes en materia concursal
 - Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias
-
- Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
 - Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
 - Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
 - Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes
 - Orden EHA/2444/2007, de 31 de julio, por la que se desarrolla el Reglamento de la Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales, aprobado por Real Decreto 925/1995, de 9 de junio, en relación con el informe de experto externo sobre los procedimientos y órganos de control interno y comunicación establecidos para prevenir el blanqueo de capitales
 - Orden de 2 de diciembre de 1992, por la que se dictan normas sobre Zonas y Depósitos francos
 - Orden EHA/114/2008, de 29 de enero, reguladora del cumplimiento de determinadas obligaciones de los notarios en el ámbito de la prevención del blanqueo de capitales

Legislación Europea

- Tratado de funcionamiento de la Unión Europea, Versión consolidada (2012).
- Reglamento (CEE) n° 2913/92 de 12-10-92,
- Reglamento (CEE) n° 2454/93 de 2-7-93
- Directiva 90/435/UE relativa al régimen fiscal aplicable a las sociedades madre-filial.
- Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.
- Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15/02/2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito fiscal, inscrita en el plan de lucha contra el fraude y la evasión fiscal.
- Directiva 2011/96/UE, régimen fiscal común aplicable a sociedades matriz-filial de Estados miembros diferentes
- Directiva 2013/42/UE, del Consejo de 22/06/2013
- Directiva 2013/43/UE del Consejo de 22/06/2013
- COM (2012) 722 final, de 6/12/2012, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal.
- COM (2012) 8806 final, de 6/12/2012, Recomendación de la Comisión sobre la planificación fiscal agresiva.

Legislación Internacional
ONU

Convenio Naciones Unidas de 1988, ratificado por España el 30 de julio de 1990

Convenciones:

- Tráfico de drogas y sustancias psicotrópicas. 1988
- Supresión financiación terrorismo. 1999
- Delincuencia organizada transnacional. 2002
- Corrupción. 2003

Iniciativa “Offshore”. 1999

Índice de Tablas

| | |
|--|-----|
| <i>Tabla 1. Evolución histórica del delito fiscal en el último período democrático en España</i> | 17 |
| <i>Tabla 2. Principal legislación relativa al fraude fiscal</i> | 18 |
| <i>Tabla 3. Dualidad Ministerio Fiscal - Abogacía Estado como partes acusadoras</i> | 71 |
| <i>Tabla 4. Marcos penológicos en los que juega la conformidad en el proceso penal</i> | 74 |
| <i>Tabla 5. Delito fiscal descubierto - finalizado</i> | 89 |
| <i>Tabla 6. Sentencias definitivas fraude a la Hacienda española</i> | 118 |
| <i>Tabla 7. Sentencias definitivas Fraude a la Hacienda comunitaria</i> | 135 |
| <i>Tabla 8. Amnistías fiscales en España (período democrático)</i> | 184 |
| <i>Tabla 9. Normativa ETVE</i> | 208 |
| <i>Tabla 10. Convenciones ONU</i> | 210 |
| <i>Tabla 11. Legislación Unión Europea</i> | 212 |
| <i>Tabla 12. Normativa española anti-paraísos fiscales</i> | 216 |
| <i>Tabla 13. Normas generales</i> | 281 |
| <i>Tabla 14. Normativa procedimientos tributarios</i> | 282 |
| <i>Tabla 15. Normativa delitos, infracciones y sanciones</i> | 283 |

Índice de Ilustraciones / Gráficos

| | |
|--|------------|
| <i>Ilustración 1. Delito fiscal descubierto - finalizado.....</i> | <i>90</i> |
| <i>Ilustración 2. Sentencias finales - Concurso de delitos</i> | <i>140</i> |
| <i>Ilustración 3.Sentencias finales - Delito encuadrado en actividad empresarial</i> | <i>141</i> |
| <i>Ilustración 4. Sentencias finales - Uso de persona jurídica en la comisión del delito</i> | <i>141</i> |
| <i>Ilustración 5. Sentencias finales - Existencia de organización criminal</i> | <i>141</i> |
| <i>Ilustración 6. Sentencias finales - Uso de paraísos fiscales</i> | <i>142</i> |
| <i>Ilustración 7. Sentencias finales – Porcentaje de condenas sobre sujetos imputados.....</i> | <i>142</i> |
| <i>Ilustración 8. Sentencias finales - Porcentaje de condenas sobre delitos acusados.....</i> | <i>142</i> |
| <i>Ilustración 9. Sentencias finales - Penas de prisión de más de 2 años sobre total condenas.....</i> | <i>143</i> |
| <i>Ilustración 10. Sentencias finales - Impuestos defraudados</i> | <i>143</i> |
| <i>Ilustración 11. Total sentencias -Concurso de delitos.....</i> | <i>145</i> |
| <i>Ilustración 12. Total sentencias - Uso de persona jurídica en la comisión del delito.....</i> | <i>145</i> |
| <i>Ilustración 13. Total sentencias - Existencia de organización criminal.....</i> | <i>146</i> |
| <i>Ilustración 14. Total sentencias - Uso de paraísos fiscales.....</i> | <i>146</i> |
| <i>Ilustración 15. Total sentencias – Porcentaje de delitos condenados sobre denunciados</i> | <i>147</i> |
| <i>Ilustración 16. Total sentencias - Penas de prisión de más de 2 años sobre total condenas</i> | <i>147</i> |
| <i>Ilustración 17. Total sentencias - Impuestos defraudados.....</i> | <i>148</i> |
| <i>Ilustración 18. Organización Inspección Tributaria</i> | <i>158</i> |
| <i>Ilustración 19. Empleados de la Agencia Tributaria por cada 1.000 habitantes en Europa</i> | <i>163</i> |
| <i>Ilustración 20. Presupuesto en personal AEAT y deuda descubierta desde 2006.....</i> | <i>163</i> |
| <i>Ilustración 21. Planes de regularización y lucha contra el fraude.....</i> | <i>164</i> |
| <i>Ilustración 22.Percepción ciudadana de grado de fraude fiscal existente en España.</i> | <i>168</i> |
| <i>Ilustración 23. Valoración de los esfuerzos de la Administración en la lucha fraude fiscal.....</i> | <i>170</i> |
| <i>Ilustración 24. Opinión ciudadana motivo disminución fraude fiscal en declaración renta.....</i> | <i>172</i> |
| <i>Ilustración 25. Número anual de delitos descubiertos por la AEAT</i> | <i>173</i> |

| | |
|---|-----|
| <i>Ilustración 26. Condenas por delitos contra Hacienda Pública y S.S.</i> | 174 |
| <i>Ilustración 27. Cuota defraudada por delito fiscal (datos AEAT)</i> | 175 |
| <i>Ilustración 28. Delitos fiscales descubiertos y cuota defraudada</i> | 176 |
| <i>Ilustración 29. Rentabilidad en millones de euros por delito descubierto</i> | 177 |
| <i>Ilustración 30. El flujo del capital Offshore</i> | 201 |
| <i>Ilustración 31. Ubicación refugios fiscales, PTM y territorios off-shore</i> | 201 |
| <i>Ilustración 32 Grado de opacidad financiera</i> | 202 |
| <i>Ilustración 33. Regímenes fiscales especiales en España</i> | 206 |
| <i>Ilustración 34. Zonas francas</i> | 206 |
| <i>Ilustración 35. Depósitos fiscales</i> | 207 |
| <i>Ilustración 36. Deuda bruta total actos AEAT</i> | 221 |
| <i>Ilustración 37. Inspecciones realizadas</i> | 222 |
| <i>Ilustración 38. Obligados tributarios inspeccionados / Deuda descubierta</i> | 223 |
| <i>Ilustración 39. Rentabilidad por expediente de Inspección</i> | 224 |
| <i>Ilustración 40. Obligados comprobados</i> | 225 |
| <i>Ilustración 41. Porcentaje por capítulos comprobados</i> | 226 |
| <i>Ilustración 42. Deuda descubierta</i> | 227 |
| <i>Ilustración 43. Conceptos deuda</i> | 227 |
| <i>Ilustración 44. Proporción deuda aflorada/comprobados</i> | 228 |

ANEXO I

Normativa reguladora de la Agencia Tributaria

Leyes⁷¹⁷

1. Artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (BOE, 28-diciembre-1990)
2. Disposición adicional tercera y disposición final cuarta de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. (BOE, 10-diciembre-1998)
3. Disposición adicional vigésima octava de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE, 31-diciembre-1998)
4. Artículos 56 y 57 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE, 31-diciembre-1997)
5. Artículo 30 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE, 30-diciembre-1999)
6. Artículo 49 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE, 31-diciembre-2001)

Reales Decretos

1. Real Decreto 256/2012, de 27 de enero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. (BOE, 28-enero-2012)
2. Real Decreto 1887/2011, de 30 de diciembre, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales. (BOE, 31-diciembre-2011)
3. Real Decreto 1823/2011, de 21 de diciembre, por el que se reestructuran los departamentos ministeriales. (BOE, 22-diciembre-2011)
4. Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente. (BOE, 04-diciembre-2009)
5. Real Decreto 319/1982, de 12 de febrero, sobre denominación y reestructuración del Servicio de Vigilancia Aduanera. (BOE, 25-febrero-1982)

Órdenes Ministeriales

1. Orden HAP/393/2013, de 11 de marzo, por la que se modifican la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias, y la Orden de 2 de junio de 1994, por la que se desarrolla la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
2. Orden HAP/2147/2012, de 28 de septiembre, por la que se modifica la Orden HAP/1335/2012, de 14 de junio, de delegación de competencias. (BOE, 10-octubre-2012)
3. Orden HAP/1335/2012, de 14 de junio, de delegación de competencias. (BOE, 21-junio-2012)
4. Orden HAP/455/2012, de 6 de marzo, por la que se delega la autorización para suscribir y celebrar los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal respecto de determinados créditos de la hacienda pública. (BOE, 07-marzo-2012)
5. Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias. (BOE, 11-diciembre-2007)
6. Orden EHA/3230/2005, de 13 de octubre, por la que se crean, en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y la Subdirección

⁷¹⁷AEAT (09) AEAT Normativa Reguladora.

- General de Tecnologías de Análisis de la Información e Investigación del Fraude del Departamento de Informática Tributaria, y se modifica la Orden de 2 de junio de 1994, por la que se desarrolla la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE, 19-octubre-2005)
7. Orden HAC/2991/2003, de 21 de octubre, por la que se crea la Comisión Calificadora de Documentos Administrativos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE, 29-octubre-2003)
 8. Orden HAC/2816/2002, de 5 de noviembre, por la que se desarrolla el artículo 41.3 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria, en relación con determinados recursos de derecho público recaudados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE, 13-noviembre-2002)
 9. Orden de 21 de diciembre de 1999 por la que se aprueba la relación de ficheros automatizados de datos de carácter personal de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE, 21-enero-2000)
 10. Orden de 27 de julio de 1998, por la que se desarrolla la estructura del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE, 30-julio-1998)
 11. Orden de 27 de marzo de 1998, por la que se determina el procedimiento por el cual los cargos de Delegado especial o Delegado del Ministerio de Economía y Hacienda y los cargos de Delegado especial o Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrán ser cubiertos por un mismo funcionario. (BOE, 31-marzo-1998)
 12. Orden de 29 de julio de 1994, de asistencia jurídica a la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE, 11-agosto-1994)
 13. Orden de 2 de junio de 1994, por la que se desarrolla la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE, 09-junio-1994)
 14. Orden de 27 de diciembre de 1991, por la que se dictan instrucciones acerca del régimen económico financiero de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE, 31-diciembre-1991)
 15. Orden de 25 septiembre 1991, Orden por la que se procede a la constitución efectiva de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. (BOE, 27-septiembre-1991)
 16. Orden de 19 de septiembre de 1986, por la que se desarrolla el Reglamento General de la Inspección de los Tributos en el ámbito de las competencias de la Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales. (BOE, 29-septiembre-1986)
 17. Orden de 26 de mayo de 1986, por la que se desarrolla el Reglamento General de la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria. (BOE, 30-mayo-1986)
 18. Orden de 12 de agosto de 1985, por la que se desarrolla el Real Decreto 489/1979, de 20 de febrero, de reorganización de la Administración Territorial de la Hacienda Pública. (BOE, 29-agosto-1985)

Resoluciones

1. Resolución de 27 de enero de 2015, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se delegan competencias en materia de acceso a la información pública. (BOE, 09-febrero-2015)
2. Resolución de 8 de enero de 2015, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se delegan determinadas competencias en órganos de las delegaciones especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE, 26-enero-2015)
3. Resolución de 18 de diciembre de 2014, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica el Convenio con el Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial para la recaudación en vía ejecutiva de los reintegros de subvenciones gestionados por dicho ente. (BOE, 23-enero-2015)
4. Resolución de 14 de octubre de 2014, de la Presidencia del Tribunal Económico-Administrativo Central, por la que se publica el Acuerdo de encomienda de gestión con la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la práctica de notificaciones. (BOE, 25-octubre-2014)
5. Resolución de 14 de octubre de 2014, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 18 de julio de 2008, por la que se establece

5. La política fiscal en España: percepción por la ciudadanía

- el modelo de tarjeta de identidad profesional de los funcionarios de Vigilancia Aduanera. (BOE, 23-octubre-2014)
6. Resolución de 2 de octubre de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se delegan determinadas competencias en el titular de la Subdirección General de Gestión Aduanera. (BOE, 13-octubre-2014)
 7. Resolución de 9 de septiembre de 2014, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura del área de recursos humanos y gestión económica de la organización territorial de la Agencia. (BOE, 23-septiembre-2014)
 8. Resolución de 29 de julio de 2014, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se amplía el anexo I de la Orden de 21 de diciembre de 1999, con la inclusión de un nuevo fichero automatizado de datos de carácter personal. (BOE, 07-agosto-2014)
 9. Resolución de 15 de julio de 2014, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publican las cuentas anuales del ejercicio 2013 y el informe de auditoría. (BOE, 05-agosto-2014)
 10. Resolución de 7 de mayo de 2014 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. (BOE, 13-mayo-2014)
 11. Resolución de 7 de marzo de 2014, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 21 de septiembre de 2004, por la que se establece la estructura y organización territorial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE, 08-marzo-2014)
 12. Resolución de 30 de agosto de 2013, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se autoriza la eliminación de determinada documentación administrativa relativa a los acuses de recibo de la notificaciones no entregadas y de las notificaciones efectivas, al modelo 349 de "Declaración Recapitulativa de Operaciones Intracomunitarias", a las carpetas físicas de las personas físicas y jurídicas y a la documentación presentada en las oficinas de Registro de la Agencia Tributaria. (BOE, 11-septiembre-2013)
 13. Resolución de 5 de septiembre de 2013, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifican la de 28 de julio de 1998, por la que se estructuran los Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales dependientes de las Delegaciones Especiales y Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y la de 21 de septiembre de 2004, por la que se establece la estructura y organización territorial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE, 11-septiembre-2013)
 14. Resolución de 13 de mayo de 2013, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se habilita el recinto aduanero de Punta Langosteira del puerto de A Coruña. (BOE, 30-mayo-2013)
 15. Resolución de 15 de febrero de 2013, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se adoptan medidas sobre estructura organizativa y se modifica la Resolución de 21 de septiembre de 2004, por la que se establece la estructura y organización territorial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE, 16-febrero-2013)
 16. Resolución de 22 de enero de 2013, de la Presidencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, sobre organización y atribución de competencias en el área de recaudación. (BOE, 25-enero-2013)
 17. Resolución de 8 de noviembre de 2012, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueba la política de seguridad de la información de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE, 29-noviembre-2012)
 18. Resolución de 27 de septiembre de 2012, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se delegan determinadas competencias. (BOE, 08-octubre-2012)
 19. Resolución de 11 de septiembre de 2012, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publican las cuentas anuales del ejercicio 2011. (BOE, 20-septiembre-2012)
 20. Resolución de 26 de marzo de 2012, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se habilita el recinto aduanero del aeropuerto internacional de la Región de Murcia. (BOE, 02-abril-2012)
 21. Resolución de 10 de febrero de 2012, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se reestructuran las administraciones de la Delegación de Barcelona,

- dependiente de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE, 15-febrero-2012)
22. Resolución de 29 de junio de 2011, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 24 de junio de 1999, de delegación de competencias. (BOE, 12-julio-2011)
 23. Resolución de 2 de noviembre de 2010, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifican la Resolución de 21 de septiembre de 2004, por la que se establece la estructura y organización territorial de la Agencia Tributaria, y la Resolución de 21 de marzo de 2006, por la que se establece el ámbito territorial de las Administraciones de la Agencia Tributaria. (BOE, 12-noviembre-2010)
 24. Resolución de 22 de julio de 2010, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, por la que se desarrolla el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente y se determina su sede electrónica. (BOE, 02-agosto-2010)
 25. Resolución de 17 de marzo de 2010, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se delega el ejercicio de las competencias para el nombramiento y cese de los representantes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las Comisiones o grupos de trabajo del Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, así como para el nombramiento y cese de los representantes y sus sustitutos de la Agencia en los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria. (BOE, 27-marzo-2010)
 26. Resolución de 28 de diciembre de 2009, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crea la sede electrónica y se regulan los registros electrónicos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE, 29-diciembre-2009)
 27. Resolución de 16 de noviembre de 2009, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se suprime la Administración de Aduanas de Nonduermas y se crea la de Murcia-Carretera, en la Delegación Especial de Murcia. (BOE, 23-noviembre-2009)
 28. Resolución de 31 de julio de 2009, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la Resolución de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. (BOE, 10-agosto-2009)
 29. Resolución de 31 de julio de 2009, de la Presidencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se modifica la Resolución de 19 de febrero de 2004, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria. (BOE, 10-agosto-2009)
 30. Resolución de 20 de julio de 2009, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se desarrolla la disposición adicional segunda de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de competencias en el área de recaudación. (BOE, 29-julio-2009)
 31. Resolución de 8 de mayo de 2009, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 26 de diciembre de 2005, sobre organización y atribución de competencias en el área de recaudación. (BOE, 18-mayo-2009)
 32. Resolución de 26 de noviembre de 2008, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. (BOE, 30-diciembre-2008) Anulada por STS de fecha 29 de enero de 2014.
 33. Resolución de 6 de marzo de 2008, de la Dirección del Departamento de Recaudación, por la que se desarrolla la disposición adicional segunda de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de competencias en el área de recaudación. (BOE, 14-marzo-2008)
 34. Resolución de 31 de enero de 2008, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dispone la constitución efectiva de las Administraciones de Tárrega y La

- Seu d'Urgell, pertenecientes a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Lleida. (BOE, 14-febrero-2008)
35. Resolución de 17 de diciembre de 2007, del Director del Departamento de Gestión Tributaria, por la que se delegan en el titular de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en sus Adjuntos y en los Delegados Especiales determinadas competencias en materia de comprobación del domicilio fiscal. (BOE, 28-diciembre-2007)
 36. Resolución de 18 de diciembre de 2007, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 15 de septiembre de 2006, sobre creación, organización y funciones de las Dependencias Regionales de Relaciones Institucionales en determinadas Delegaciones Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE, 26-diciembre-2007)
 37. Resolución de 12 de diciembre de 2007, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 20 de julio de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de las competencias del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales. (BOE, 26-diciembre-2007)
 38. Resolución de 29 de noviembre de 2007, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban los modelos de actas de la Inspección de los Tributos. (BOE, 08-diciembre-2007)
 39. Resolución de 16 de noviembre de 2007, del Instituto Nacional de la Seguridad Social, por la que se delega el ejercicio de competencias en determinados órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con la prestación económica de pago único de la Seguridad Social por nacimiento o adopción de hijo. (BOE, 17-noviembre-2007)
 40. Resolución de 15 de septiembre de 2006, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de creación, organización y funciones de las Dependencias Regionales de Relaciones Institucionales en determinadas Delegaciones Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE, 05-octubre-2006)
 41. Resolución 12 de septiembre de 2006, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 24 de junio de 1999, de delegación de competencias en determinados órganos directivos de la misma. (BOE, 28-septiembre-2006)
 42. Resolución de 13 de septiembre de 2006, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 29 de junio de 1999, de delegación de competencias en determinados órganos directivos de la misma. (BOE, 28-septiembre-2006)
 43. Resolución de 11 de julio de 2006, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se delega la competencia de instrucción del procedimiento de responsabilidad patrimonial. (BOE, 27-julio-2006)
 44. Resolución de 3 de julio de 2006, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se determinan los órganos competentes para tramitar los procedimientos especiales de revisión previstos en los artículos 8 y 11 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y se modifica la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. (BOE, 06-julio-2006)
 45. Resolución de 8 de marzo de 2006, del Departamento de Recaudación, por la que se desarrolla la disposición adicional segunda de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de competencias en el área de recaudación. (BOE, 15-marzo-2006)
 46. Resolución de 27 de enero de 2006, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario 2006. (BOE, 03-febrero-2006)
 47. Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. (BOE, 31-diciembre-2005)
 48. Resolución de 28 de julio de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de

- funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, la de 28 de julio de 1998, por la que se estructuran los Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales dependientes de las Delegaciones Especiales y Delegaciones de la AEAT, y la de 20 de julio de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de competencia del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, para la atribución de nuevas funciones a la Inspección de los Tributos de las Dependencias Regionales de Aduanas e Impuestos Especiales y de Inspección Financiera y Tributaria. (BOE, 06-agosto-2005)
49. Resolución de 3 de febrero de 2005, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueba el modelo de acta con acuerdo, de la Inspección de Hacienda del Estado. (BOE, 11-febrero-2005)
 50. Resolución de 26 de diciembre de 2004, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crea la Unidad de Coordinación de las Relaciones Internacionales. (BOE, 21-enero-2005)
 51. Resolución de 21 de septiembre de 2004, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura y organización territorial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE, 29-septiembre-2004)
 52. Resolución de 29 de marzo de 2004, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se desarrollan determinados aspectos del apartado cuarto de la Resolución de 5 de marzo de 2004, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Recaudación. (BOE, 07-abril-2004)
 53. Resolución de 10 de marzo 2004, sobre organización y funciones del Area de Informática Tributaria. (BOE, 27-marzo-2004)
 54. Resolución de 19 de febrero de 2004, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria. (BOE, 02-marzo-2004)
 55. Resolución de 17 de junio de 2003, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 1 de octubre de 1998, por la que se establece el ámbito territorial de las Administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las Delegaciones Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Aragón, Asturias, Illes Balears, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Cataluña, Extremadura, Madrid, Murcia y La Rioja. (BOE, 04-julio-2003)
 56. Resolución de 16 de junio de 2003, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se delegan en los Delegados Especiales y Delegados de la Agencia y en el Subdirector General de Procedimientos Especiales determinadas competencias en materia de compensación y deducción de deudas. (BOE, 24-junio-2003)
 57. Resolución de 21 de mayo de 2003, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 29 de junio de 1999, de delegación de competencias en determinados órganos directivos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materia de recursos humanos y administración económica. (BOE, 10-junio-2003)
 58. Resolución de 20 de marzo de 2003, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 24 de marzo de 1992 sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. (BOE, 24-marzo-2003)
 59. Resolución de 7 de enero de 2003, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se delega la competencia para autorizar actuaciones concretas de colaboración de unidades operativas de Aduanas e Impuestos Especiales, en misiones de investigación, con los órganos de la Inspección de los Tributos, de Recaudación y de Gestión Tributaria. (BOE, 22-enero-2003)
 60. Resolución de 30 de diciembre de 2002, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crean las oficinas de relación con los Tribunales y les son atribuidas competencias. (BOE, 07-enero-2003)
 61. Resolución de 23 de diciembre de 2002, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se atribuyen a las unidades operativas de aduanas e impuestos especiales funciones de colaboración, en misiones de investigación, con los órganos de Gestión Tributaria. (BOE, 03-enero-2003)
 62. Resolución de 17 de diciembre de 2002, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la cuantía que fija la competencia de las unidades de recaudación de deudas de menor cuantía. (BOE, 23-diciembre-2002)

5. La política fiscal en España: percepción por la ciudadanía

63. Resolución 4/2001 de 26 de julio, de la AEAT, por la que se aprueba la Carta de Servicios. (BOE, 23-agosto-2001)
64. Resolución de 11 de octubre de 2000, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la Resolución de 24 de junio de 1999, de delegación de competencias en determinados órganos directivos de la Agencia Tributaria. (BOE, 25-octubre-2000)
65. Resolución de 25 de septiembre de 2000, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la composición de la Mesa de Contratación de los servicios centrales de la misma para adecuarla a lo establecido en el nuevo texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (BOE, 06-octubre-2000)
66. Resolución de 2 de agosto de 2000, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se reestructura el Área de Recursos Humanos y Administración Económica de las Delegaciones Especiales, Delegaciones y Administraciones de la Agencia. (BOE, 29-agosto-2000)
67. Resolución de 23 de diciembre de 1999 de la Dirección General de la AEAT, de delegación de competencias prevista en la disposición adicional de la Orden de 02-06-1997. (BOE, 08-enero-2000)
68. Resolución de 27 de julio de 1999, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, de habilitación de nuevos recintos aduaneros y para antigüedades y obras de arte. (BOE, 27-agosto-1999)
69. Resolución de 29 de junio de 1999, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se delegan competencias en determinados órganos directivos de la misma. (BOE, 09-julio-1999)
70. Resolución de 29 de junio de 1999, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se delegan competencias en determinados órganos directivos de la misma. (BOE, 09-julio-1999)
71. Resolución de 16 de abril de 1999, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. (BOE, 26-mayo-1999)
72. Resolución de 11 de mayo de 1999, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de reestructuración del Servicio Jurídico de la Agencia. (BOE, 20-mayo-1999)
73. Resolución de 27 de octubre de 1998, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crea la Oficina Nacional de Investigación del Fraude en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, se crean equipos de estudio del fraude en los Departamentos de Recaudación y Gestión Tributaria, se ordena la elaboración del Plan General de Control Tributario y se modifica la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. (BOE, 06-noviembre-1998)
74. Resolución de 23 de junio de 1998, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crean las Oficinas de Comunicación con los Juzgados y Tribunales de Justicia en el ámbito de las Delegaciones de la Agencia y se regula su funcionamiento. (BOE, 22-agosto-1998)
75. Resolución de 28 de julio de 1998, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se estructuran los Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales dependientes de las Delegaciones Especiales y Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE, 30-julio-1998)
76. Resolución de 31 de marzo de 1998, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crea el Comité de Inversiones, y se establecen sus normas de organización y funcionamiento. (BOE, 12-mayo-1998)
77. Resolución de 26 de enero de 1998, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se regula la organización y funcionamiento de la Comisión de Seguridad y Control y se crean comisiones sectoriales de seguridad y control en la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE, 05-febrero-1998)
78. Resolución de 19 de febrero de 1997, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se regula el funcionamiento de un Comité Permanente de Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE, 04-marzo-1997)

79. Resolución de 30 de diciembre de 1996, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crea el Comité de Formación.
80. Resolución de 8 de enero de 1996, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crea la Unidad de Apoyo a la Fiscalía Especial para la Represión de los Delitos Económicos Relacionados con la Corrupción. (BOE, 12-enero-1996)
81. Resolución de 16 de diciembre de 1994, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la organización parcial de determinados órganos gestores centrales y territoriales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE, 28-diciembre-1994)
82. Resolución de 23 de diciembre de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se crean Unidades de Grandes Empresas y Exportadores en la administración periférica de la Agencia y se determinan sus competencias. (BOE, 31-diciembre-1992)
83. Resolución de 20 de julio de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de las competencias del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales. (BOE, 31-julio-1992)
84. Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. (BOE, 30-marzo-1992)

Instrucciones

1. Instrucción 3/2014, de 19 de noviembre, de la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para la suscripción de acuerdos singulares con obligados declarados en concurso de acreedores.
2. Instrucción 6/2013, de 9 de diciembre, del Departamento de Recaudación, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago de retenciones e ingresos a cuenta y de deudores en situación de concurso de acreedores.

ANEXO II

Principales normas de aplicación en el ámbito tributario y aduanero

Tabla 13. Normas generales

1. Normas Generales

- Constitución española (BOE 29-12-1978).

SE MODIFICA:

- el art. 135, por Reforma de 27 de septiembre de 2011 (Ref. [BOE-A-2011-15210](#)).
- el art. 13.2, por Reforma de 27 de agosto de 1992 (Ref. [BOE-A-1992-20403](#)).
- Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) (BOE 18-12-2003).
 - SE MODIFICA:
 - Por Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
 - la disposición adicional 5.8, por Ley 14/2013, de 27 de septiembre (Ref. [BOE-A-2013-10074](#)).
 - el art. 95.1, por Ley 8/2013, de 26 de junio (Ref. [BOE-A-2013-6938](#)).
 - el art. 95.1.c), por Real Decreto-ley 16/2012, de 20 de abril (Ref. [BOE-A-2012-5403](#)).
 - los arts. 180 y 221.1.c) , por Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo (Ref. [BOE-A-2012-4441](#)).
 - los arts. 77.2 y 164, según la redacción dada a la disposición final 11 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, BOE-A-2003-13813, por LEY 38/2011, de 10 de octubre (Ref. [BOE-A-2011-15938](#)).
 - los arts. 2.2 y 112, por Ley 2/2011, de 4 de marzo (Ref. [BOE-A-2011-4117](#)).
 - arts. 5, 226 a 229, 239, 241 a 243 y la disposición adicional 13, por Ley 22/2009, de 18 de diciembre (Ref. [BOE-A-2009-20375](#)).
 - art. 95.1, por Ley 18/2009, de 23 de noviembre (Ref. [BOE-A-2009-18732](#)).
 - el art. 43.1.e), por Ley 4/2008, de 23 de diciembre (Ref. [BOE-A-2008-20802](#)).
 - por Ley 36/2006, de 29 de noviembre (Ref. [BOE-A-2006-20843](#)).
 - SE MODIFICAN determinados preceptos:
 - y SE AÑADE las disposiciones adicionales 18 y 19, por Ley 7/2012, de 29 de octubre (Ref. [BOE-A-2012-13416](#)).
 - por Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre (Ref. [BOE-A-2011-20638](#)).
 - SE INTERPRETA el art. 43.1.f), por Resolución 2/2004, de 16 de julio (Ref. [BOE-A-2004-13413](#)).
 - SE DICTA DE CONFORMIDAD:
 - con el art. 34.2, regulando el Consejo para la Defensa del

Contribuyente: Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre (Ref. BOE-A-2009-19438).

- regulando las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria: Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (Ref. BOE-A-2007-15984).
- aprobando el Reglamento general de recaudación: Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (Ref. BOE-A-2005-14803).
- aprobando el Reglamento de desarrollo en materia de revisión en vía administrativa, por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (Ref. BOE-A-2005-8662).
- aprobando el Reglamento general del régimen sancionador tributario: Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre (Ref. BOE-A-2004-18398).

Tabla 14. Normativa procedimientos tributarios

2. Procedimientos tributarios

• Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. (BOE 05-09-2007).

SE MODIFICA:

- los arts. 42 y 47.1, por Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre (Ref. BOE-A-2013-12771).
 - los arts. 30.2 y 3, 59.4, 61, 103, 114.4 y SE AÑADEN, con los efectos indicados, los arts. 42.bis, 42.ter, 54.bis y el título VI, por Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre (Ref. BOE-A-2012-14452).
 - los arts. 21, 32, 33, 35, 36, 104, 132, 146 y la disposición transitoria 3, por Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre (Ref. BOE-A-2011-18596).
 - los arts. 27.2, 28, 44 y la rúbrica indicada y SE AÑADE la disposición adicional 16 y un anexo, por Real Decreto 1145/2011, de 29 de julio (Ref. BOE-A-2011-13115).
 - los arts. 3.3, 10.2 y 25.2 y la disposición adicional 1.1, por Real Decreto 192/2010, de 26 de febrero (Ref. BOE-A-2010-3370).
 - los arts. 4.2, 12.2, 15, 32.1.e), 35, 38, 128, 53.d), 103.a), 134, 147.1.c) y 197 y SE AÑADE los art. bis 38 bis y 115 bis, por Real Decreto 1/2010, de 8 de enero (Ref. BOE-A-2010-836).
 - el art. 54 e) y la disposición transitoria 3.2, por Real Decreto 2004/2009, de 23 de diciembre (Ref. BOE-A-2009-21046).
 - el art. 147, por Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre (Ref. BOE-A-2008-18548).
- Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (BOE 27-05-2005).

Tabla 15. Normativa delitos, infracciones y sanciones

3. Delitos, infracciones y sanciones

• Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE 24-11-1995).

SE MODIFICA:

- los arts. 131, 197, 288 y 570, por Ley Orgánica 3/2011, de 28 de enero (Ref. [BOE-A-2011-1640](#)).
- el art. 145, se añade el 145 bis y se suprime el inciso indicado de la disposición derogatoria única 1.a), por Ley Orgánica 2/2010, de 3 de marzo (Ref. [BOE-A-2010-3514](#)).
- los arts. 47, 379 a 385 y la rúbrica del capítulo IV del título XVII del libro II, por Ley Orgánica 15/2007, de 30 de noviembre (Ref. [BOE-A-2007-20636](#)).
- los arts. 313.1 y 318 bis.1, por Ley Orgánica 13/2007, de 19 de noviembre (Ref. [BOE-A-2007-19879](#)).
- la sección 3 del capítulo I del título XVII del libro II y el art. 348, por Ley Orgánica 4/2005, de 10 de octubre (Ref. [BOE-A-2005-16825](#)).
- los arts. 83, 84, 88, 148, 153, 171, 172, 468 y 620, por Ley Orgánica 1/2004, de 28 de diciembre (Ref. [BOE-A-2004-21760](#)).
- por Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre (Ref. [BOE-A-2003-21538](#)).
- los arts. 36, 76, 78, 90, 91 y 93, por Ley Orgánica 7/2003, de 30 de junio (Ref. [BOE-A-2003-13022](#)).
- el art. 505, por Ley Orgánica 1/2003, de 10 de marzo (Ref. [BOE-A-2003-4923](#)).
- los arts. 224, 622 y se añade una sección y un art. 225 bis al capítulo III del título XII del Libro II, por Ley Orgánica 9/2002, de 10 de diciembre (Ref. [BOE-A-2002-24044](#)).
- el art. 89, por Ley Orgánica 8/2000, de 22 de diciembre (Ref. [BOE-A-2000-23660](#)).
- los arts. 40, 266, 346, 351, 504, 505, 551, 577, 578 y 579, por Ley Orgánica 7/2000, de 22 de diciembre (Ref. [BOE-A-2000-23659](#)).
- los arts. 312.1, 518 y párrafo 1 del 517, y se añaden el apartado 6 al art. 515 y el título XV bis, por Ley Orgánica 4/2000 de 11 de enero (Ref. [BOE-A-2000-544](#)).
- los arts. 566 y 567, por Ley Orgánica 2/2000, de 7 de enero (Ref. [BOE-A-2000-412](#)).
- los arts. 33, 39, 48, 57, 83, 105, 132.1, 153, 617 y 620, por Ley Orgánica 14/1999, de 9 de junio (Ref. [BOE-A-1999-12907](#)).
- los capítulos I a V y el epígrafe del título VIII del libro II y los arts. 132.1, 57, 83.1, 105.1 y 617.2, por Ley Orgánica 11/1999, de 30 de abril (Ref. [BOE-A-1999-9744](#)).
- el art. 170 y se añaden los apartados 4 y 5 al art. 514, por Ley Orgánica 2/1998, de 15 de junio (Ref. [BOE-A-1998-14062](#)).

SE MODIFICAN determinados preceptos, por Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio (Ref. [BOE-A-2010-9953](#)).

- Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando (BOE 13-12-1995).

SE MODIFICA:

- los arts. 1 a 5, 10 a 12.bis, 14, 16, la disposición adicional 2 y se añaden los arts. 4.bis, 14.bis y la disposición adicional 3, por Ley Orgánica 6/2011, de 30 de junio (Ref. BOE-A-2011-11264).
 - el art. 14 , por Ley 50/1998, de 30 de diciembre (Ref.1998/30155) (Ref. BOE-A-1998-30155).
 - el art. 15, por Ley 1/1998, de 26 de febrero (Ref. BOE-A-1998-4618).
 - los arts. 11, 12 y se añade el 12 bis, por Ley 66/1997, de 30 de diciembre (Ref. BOE-A-1997-28053).
 - los arts. 11, 12 y 14, por Ley 13/1996, de 30 de diciembre (Ref. BOE-A-1996-29117).
- Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, por el que se desarrolla el Título Segundo de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, relativo a las infracciones administrativas de contrabando (BOE 07-09-1998).
 - Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (BOE 28-10-2004).

SE MODIFICA:

- el art. 32.3 y 4, por Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre (Ref. BOE-A-2008-18548).
- los arts. 3.3, 25.1 y 3, por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (Ref. BOE-A-2007-15984).

ANEXO III

Planes generales de control tributario

- Directrices del Plan 2015 Resolución de 9 de marzo de 2015, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2015.
- Directrices del Plan 2014 Resolución de 10 de marzo de 2014, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2014.
- Directrices del Plan 2013 Resolución de 8 de marzo de 2013, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2013.
- Directrices del Plan 2012 Resolución de 24 de febrero de 2012, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2012.
- Directrices del Plan 2011 Resolución de 2 de febrero de 2011, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las Directrices Generales del Plan General de Control Tributario de 2011.
- Directrices del Plan 2010 Resolución de 12 de enero de 2010, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario 2010.
- Directrices del Plan 2009 Resolución de 21 de enero de 2009, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario 2009.
- Directrices del Plan 2008 Resolución de 22 de enero de 2008, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario 2008.
- Directrices del Plan 2007 Resolución de 17 de enero de 2007, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario 2007.
- Directrices del Plan 2006 Resolución de 27 de enero de 2006, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario 2006.
- Directrices del Plan 2005 Resolución de 7 de febrero de 2005, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario de 2005.
- Directrices del Plan 2004 Resolución de 28 de enero de 2004, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las Directrices Generales del Plan General de Control Tributario de 2004.

ANEXO IV

Sentencias de Audiencias Provinciales analizadas en 3.2.2.
(Ordenadas por Audiencia Provincial)

| | | | | |
|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| SAP A 2468/2005 | SAP BI 2411/2005 | SAP J 1023/2007 | SAP M 6142/2003 | SAP SA 584/2003 |
| SAP A 3379/2011 | SAP BI 3248/2012 | SAP J 1086/2009 | SAP M 6451/2012 | SAP SA 810/2009 |
| SAP A 4285/2010 | SAP BI 3310/2012 | SAP J 1186/2012 | SAP M 6528/2008 | SAP SE 1000/2012 |
| SAP A 4477/2010 | SAP BI 548/2010 | SAP J 1188/2012 | SAP M 6950/2008 | SAP SE 1464/2009 |
| SAP A 451/2006 | SAP BI 550/2010 | SAP J 1435/2007 | SAP M 7026/2006 | SAP SE 1921/2009 |
| SAP A 5003/2007 | SAP BI 605/2007 | SAP J 286/2007 | SAP M 7147/2012 | SAP SE 2070/2009 |
| SAP A 5148/2006 | SAP BI 640/2010 | SAP J 329/2009 | SAP M 7317/2009 | SAP SE 2213/2006 |
| SAP A 5235/2006 | SAP BI 652/2008 | SAP J 458/2012 | SAP M 7477/2012 | SAP SE 222/2011 |
| SAP A 5252/2012 | SAP BU 1040/2006 | SAP J 831/2005 | SAP M 7554/2011 | SAP SE 243/2011 |
| SAP AB 248/2002 | SAP BU 1141/2012 | SAP J 863/2005 | SAP M 7557/2006 | SAP SE 2445/2012 |
| SAP AB 500/2006 | SAP BU 1339/2004 | SAP J 996/2006 | SAP M 772/2005 | SAP SE 2478/2007 |
| SAP AB 633/2002 | SAP BU 244/2008 | SAP L 226/2006 | SAP M 7972/2008 | SAP SE 2976/2012 |
| SAP AL 1081/2012 | SAP BU 483/2007 | SAP L 539/2009 | SAP M 7994/2007 | SAP SE 3084/2011 |
| SAP AL 1181/2011 | SAP BU 542/2011 | SAP L 725/2007 | SAP M 7995/2007 | SAP SE 3206/2005 |
| SAP AL 348/2003 | SAP BU 560/2007 | SAP L 84/2009 | SAP M 8019/2005 | SAP SE 334/2007 |
| SAP AL 764/2012 | SAP BU 582/2007 | SAP LE 1153/2002 | SAP M 8297/2004 | SAP SE 3405/2011 |
| SAP AV 434/2007 | SAP BU 627/2009 | SAP LE 1219/2006 | SAP M 8345/2011 | SAP SE 3604/2006 |
| SAP B 10039/2008 | SAP BU 674/2005 | SAP LE 1239/2006 | SAP M 853/2008 | SAP SE 3683/2005 |
| SAP B 10090/2007 | SAP BU 836/2009 | SAP LE 1298/2008 | SAP M 8540/2003 | SAP SE 3728/2009 |
| SAP B 10122/2008 | SAP BU 882/2004 | SAP LE 1662/2009 | SAP M 8559/2007 | SAP SE 4183/2003 |
| SAP B 10158/2007 | SAP BU 993/2007 | SAP LE 259/2005 | SAP M 921/2005 | SAP SE 4561/2009 |
| SAP B 10528/2010 | SAP C 1088/2006 | SAP LE 362/2005 | SAP M 9469/2009 | SAP SE 4564/2007 |
| SAP B 11119/2006 | SAP C 1570/2010 | SAP LE 467/2003 | SAP M 95/2007 | SAP SE 544/1999 |
| SAP B 11293/2009 | SAP C 1901/2009 | SAP LE 582/2011 | SAP M 9645/2008 | SAP SE 561/2006 |
| SAP B 11332/2000 | SAP C 1942/2010 | SAP LE 832/2005 | SAP MA 1/2011 | SAP SG 442/2006 |
| SAP B 11659/2009 | SAP C 2214/2009 | SAP LE 930/2007 | SAP MA 1550/2007 | SAP SO 177/2012 |
| SAP B 1167/2012 | SAP C 2384/2007 | SAP LE 934/2012 | SAP MA 166/2004 | SAP SS 1019/2007 |
| SAP B 11829/2004 | SAP C 2519/2010 | SAP LO 195/2009 | SAP MA 1889/2011 | SAP SS 1020/2007 |
| SAP B 11959/2006 | SAP C 2694/2012 | SAP LO 382/2012 | SAP MA 1890/2005 | SAP SS 1151/2006 |
| SAP B 1213/2009 | SAP C 3589/2012 | SAP LO 535/2005 | SAP MA 2150/2008 | SAP SS 121/2006 |

5. La política fiscal en España: percepción por la ciudadanía

| | | | | |
|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| SAP B 12138/2004 | SAP C 3666/2010 | SAP LO 576/2008 | SAP MA 2159/2011 | SAP SS 1465/2012 |
| SAP B 12336/2007 | SAP C 3709/2012 | SAP LO 593/1999 | SAP MA 224/2011 | SAP SS 1511/2012 |
| SAP B 12561/2007 | SAP C 742/2012 | SAP LO 759/2011 | SAP MA 2253/2010 | SAP SS 523/2009 |
| SAP B 12638/2011 | SAP C 847/2007 | SAP LU 332/2005 | SAP MA 3322/2003 | SAP SS 566/2012 |
| SAP B 1282/2009 | SAP C 925/2012 | SAP M 10138/2003 | SAP MA 3526/2006 | SAP SS 714/2010 |
| SAP B 13334/2008 | SAP CA 1/2011 | SAP M 10204/2009 | SAP MA 3973/2009 | SAP SS 727/2007 |
| SAP B 13373/2012 | SAP CA 1024/2011 | SAP M 10278/2012 | SAP MA 3989/2009 | SAP SS 739/2007 |
| SAP B 134/2011 | SAP CA 1449/2007 | SAP M 10518/2010 | SAP MA 4220/2012 | SAP T 1230/2008 |
| SAP B 13401/2012 | SAP CA 1871/2009 | SAP M 10672/2011 | SAP MA 4263/2002 | SAP T 1501/2011 |
| SAP B 13740/2012 | SAP CA 2015/2003 | SAP M 10773/2002 | SAP MA 4271/2011 | SAP T 535/2007 |
| SAP B 14013/2011 | SAP CA 2079/2009 | SAP M 1102/2010 | SAP MA 4288/2010 | SAP TE 216/2003 |
| SAP B 14047/2006 | SAP CA 2107/2006 | SAP M 11042/2007 | SAP MA 4330/2002 | SAP TF 1845/2012 |
| SAP B 14162/2006 | SAP CA 2248/2006 | SAP M 11118/2010 | SAP MA 4472/2005 | SAP TF 2359/2010 |
| SAP B 14360/2012 | SAP CA 2248/2008 | SAP M 11531/2006 | SAP MA 4557/2002 | SAP TF 2728/2005 |
| SAP B 14376/2012 | SAP CA 2366/2009 | SAP M 11713/2004 | SAP MA 4678/2005 | SAP TO 224/2008 |
| SAP B 14420/2012 | SAP CA 2518/2006 | SAP M 11953/2005 | SAP ML 61/2009 | SAP TO 819/2009 |
| SAP B 1471/2010 | SAP CA 3400/2004 | SAP M 12078/2007 | SAP MU 1022/2011 | SAP TO 887/2012 |
| SAP B 1487/2006 | SAP CC 389/2004 | SAP M 12122/2006 | SAP MU 1401/2002 | SAP V 1170/2011 |
| SAP B 149/2011 | SAP CE 126/2011 | SAP M 12147/2010 | SAP MU 1845/2004 | SAP V 1179/2005 |
| SAP B 15192/2012 | SAP CE 184/2006 | SAP M 12336/2003 | SAP MU 1893/2009 | SAP V 1293/2011 |
| SAP B 154/2005 | SAP CO 1158/2002 | SAP M 12337/2007 | SAP MU 1966/2009 | SAP V 1320/2012 |
| SAP B 1683/2008 | SAP CO 1384/2007 | SAP M 12551/2011 | SAP MU 2405/2009 | SAP V 1386/2004 |
| SAP B 1710/2011 | SAP CO 1444/2008 | SAP M 12681/2010 | SAP MU 2431/2007 | SAP V 1436/2011 |
| SAP B 1723/2006 | SAP CO 1689/2003 | SAP M 12845/2008 | SAP MU 346/2011 | SAP V 2318/2002 |
| SAP B 1782/2012 | SAP CO 214/2006 | SAP M 13313/2011 | SAP MU 425/2011 | SAP V 3134/2008 |
| SAP B 1793/2012 | SAP CO 300/2010 | SAP M 1351/2007 | SAP MU 816/2011 | SAP V 3304/2004 |
| SAP B 1859/2010 | SAP CO 469/2006 | SAP M 13750/2006 | SAP MU 874/2010 | SAP V 3632/2012 |
| SAP B 1887/2010 | SAP CO 518/2010 | SAP M 13819/2003 | SAP NA 1152/2008 | SAP V 3736/2012 |
| SAP B 2319/2006 | SAP CO 589/2006 | SAP M 14027/2008 | SAP NA 139/2011 | SAP V 401/2008 |
| SAP B 2497/2009 | SAP CO 635/2009 | SAP M 14079/2010 | SAP NA 168/2008 | SAP V 4328/2009 |
| SAP B 2522/2012 | SAP CO 79/2010 | SAP M 14083/2012 | SAP NA 729/2011 | SAP V 4404/2011 |
| SAP B | SAP CR | SAP M | SAP NA 779/2011 | SAP V |

| | | | | |
|--------------------|---------------------|---------------------|-----------------|---------------------|
| 2608/2005 | 1208/2012 | 14130/2008 | | 4504/2006 |
| SAP B 2636/2010 | SAP CR 188/2006 | SAP M 14149/2008 | SAP O 1080/2003 | SAP V 5073/2004 |
| SAP B 2819/2008 | SAP CR 678/2010 | SAP M 14163/2005 | SAP O 1111/2012 | SAP V 531/2003 |
| SAP B 31/2012 | SAP CR 965/2006 | SAP M 14214/2004 | SAP O 1153/2012 | SAP V 569/2005 |
| SAP B 3101/2010 | SAP CR 968/2008 | SAP M 14274/2009 | SAP O 1165/2009 | SAP V 5783/2011 |
| SAP B 3213/2008 | SAP CS 1145/2009 | SAP M 14290/2012 | SAP O 1280/2005 | SAP V 6064/2010 |
| SAP B 3249/2010 | SAP CS 151/2010 | SAP M 14293/2010 | SAP O 1309/2008 | SAP V 6069/2010 |
| SAP B 3970/2009 | SAP CS 1585/2011 | SAP M 1431/2006 | SAP O 1333/2006 | SAP V 641/2009 |
| SAP B 4038/2008 | SAP CS 395/2006 | SAP M 14512/2008 | SAP O 1457/2004 | SAP V 6907/2008 |
| SAP B 4099/2008 | SAP CS 719/2003 | SAP M 1475/2009 | SAP O 1801/2004 | SAP V 753/2008 |
| SAP B 4341/2009 | SAP CS 771/2006 | SAP M 14797/2010 | SAP O 1894/2003 | SAP VA 1109/2007 |
| SAP B 438/2006 | SAP CS 996/2005 | SAP M 15291/2006 | SAP O 2105/2011 | SAP VA 1202/2008 |
| SAP B 4603/2011 | SAP CU 250/2011 | SAP M 15548/2006 | SAP O 2343/2011 | SAP VA 1413/2009 |
| SAP B 4615/2010 | SAP CU 329/2004 | SAP M 15576/2007 | SAP O 2433/2011 | SAP VA 174/2008 |
| SAP B 549/2009 | SAP GC 1176/2008 | SAP M 16390/2007 | SAP O 2464/2003 | SAP VA 191/2006 |
| SAP B 5566/2009 | SAP GC 1479/2008 | SAP M 16849/2011 | SAP O 2569/2007 | SAP VA 304/2003 |
| SAP B 5767/2012 | SAP GC 1940/2012 | SAP M 17358/2011 | SAP O 2766/2005 | SAP VA 326/2010 |
| SAP B 5927/2005 | SAP GC 2136/2009 | SAP M 17510/2011 | SAP O 2906/2011 | SAP VA 35/2006 |
| SAP B 6364/2006 | SAP GC 2584/2009 | SAP M 18005/2011 | SAP O 3108/2007 | SAP VA 581/2010 |
| SAP B 639/2008 | SAP GC 2696/2009 | SAP M 18054/2007 | SAP O 3212/2005 | SAP VA 670/2002 |
| SAP B 6424/2011 | SAP GC 293/2008 | SAP M 18184/2009 | SAP O 3342/2012 | SAP VA 724/2006 |
| SAP B 6519/2011 | SAP GC 295/2008 | SAP M 18266/2012 | SAP O 3459/2006 | SAP VA 816/2004 |
| SAP B 6796/2012 | SAP GC 3002/2010 | SAP M 18295/2011 | SAP O 3462/2003 | SAP VI 1071/2011 |
| SAP B 6836/2010 | SAP GC 3044/2010 | SAP M 18322/2007 | SAP O 3567/2006 | SAP Z 1169/2008 |
| SAP B 7359/2011 | SAP GC 437/2009 | SAP M 18333/2008 | SAP O 3593/2007 | SAP Z 1374/2006 |
| SAP B 7382/2006 | SAP GC 59/2007 | SAP M 18398/2007 | SAP O 3743/2009 | SAP Z 1491/2007 |
| SAP B 7463/2010 | SAP GC 606/2011 | SAP M 18541/2012 | SAP O 4972/1999 | SAP Z 1509/2007 |
| SAP B 7621/2012 | SAP GC 638/2010 | SAP M 18655/2008 | SAP O 62/2007 | SAP Z 1576/2004 |
| SAP B 7624/2006 | SAP GC 837/2009 | SAP M 18660/2008 | SAP O 623/2007 | SAP Z 158/2009 |
| SAP B 7638/2010 | SAP GC 89/2010 | SAP M 18892/2007 | SAP O 697/2012 | SAP Z 1728/2010 |
| SAP B 7739/2012 | SAP GI 1091/2009 | SAP M 189/2008 | SAP O 726/2010 | SAP Z 1777/2009 |
| SAP B 774/2011 | SAP GI 368/2008 | SAP M 19007/2011 | SAP O 781/2003 | SAP Z 1925/2008 |
| SAP B 7860/2008 | SAP GR 1167/2008 | SAP M 19473/2007 | SAP O 784/2007 | SAP Z 1956/2011 |
| SAP B 79/2012 | SAP GR 1209/2009 | SAP M 19636/2008 | SAP O 930/2004 | SAP Z 2031/2009 |
| SAP B 7932/2011 | SAP GR 1307/2009 | SAP M 19728/2008 | SAP O 963/2012 | SAP Z 2048/2003 |
| SAP B 7946/2004 | SAP GR 1413/2004 | SAP M 199/2005 | SAP OU 163/2011 | SAP Z 2115/2010 |

5. La política fiscal en España: percepción por la ciudadanía

| | | | | |
|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| SAP B 8012/2012 | SAP GR 1566/2011 | SAP M 1991/2004 | SAP OU 895/2010 | SAP Z 2269/2005 |
| SAP B 8206/2012 | SAP GR 2221/2009 | SAP M 19922/2010 | SAP OU 936/2009 | SAP Z 2413/2009 |
| SAP B 8633/2007 | SAP GR 2275/2005 | SAP M 19940/2012 | SAP P 523/2003 | SAP Z 2564/2007 |
| SAP B 8826/2006 | SAP GR 233/2009 | SAP M 1996/2002 | SAP P 65/2002 | SAP Z 2596/2011 |
| SAP B 9158/2009 | SAP GR 2634/2009 | SAP M 204/2005 | SAP P 660/2001 | SAP Z 2782/2006 |
| SAP B 9428/2012 | SAP GR 2845/2010 | SAP M 20424/2012 | SAP PO 1201/2006 | SAP Z 2803/2012 |
| SAP B 9463/2005 | SAP GR 298/2012 | SAP M 21167/2012 | SAP PO 1209/2006 | SAP Z 2836/2008 |
| SAP B 9736/2007 | SAP GR 2989/2007 | SAP M 22751/2012 | SAP PO 122/2005 | SAP Z 3044/2006 |
| SAP B 9889/2004 | SAP GR 62/2008 | SAP M 22980/2012 | SAP PO 1323/2009 | SAP Z 309/2002 |
| SAP B 9974/2008 | SAP GR 841/2011 | SAP M 2354/2012 | SAP PO 1757/2012 | SAP Z 3096/2008 |
| SAP BA 103/2009 | SAP H 378/2009 | SAP M 2431/2008 | SAP PO 1861/2007 | SAP Z 3199/2006 |
| SAP BA 120/2011 | SAP H 519/2005 | SAP M 319/2004 | SAP PO 2472/2005 | SAP Z 3601/2008 |
| SAP BA 417/2008 | SAP H 579/2007 | SAP M 3195/2012 | SAP PO 256/2005 | SAP Z 40/2006 |
| SAP BA 60/2008 | SAP H 902/2006 | SAP M 3294/2007 | SAP PO 2884/2009 | SAP Z 417/2009 |
| SAP BA 832/2008 | SAP HU 231/2006 | SAP M 3446/2009 | SAP PO 3329/2012 | SAP Z 544/2003 |
| SAP BA 909/2006 | SAP HU 420/2011 | SAP M 3485/2012 | SAP PO 464/2009 | SAP Z 559/2005 |
| SAP BI 1032/2011 | SAP IB 1119/2006 | SAP M 3511/2003 | SAP S 1667/2011 | SAP Z 646/2008 |
| SAP BI 1160/2007 | SAP IB 145/2008 | SAP M 4268/2008 | SAP S 1857/2012 | SAP Z 721/2008 |
| SAP BI 143/2009 | SAP IB 1648/2011 | SAP M 4404/2005 | SAP S 1915/2011 | SAP Z 821/2005 |
| SAP BI 1623/2008 | SAP IB 1766/2010 | SAP M 4680/2012 | SAP S 207/2012 | SAP Z 863/2002 |
| SAP BI 1694/2011 | SAP IB 1876/2007 | SAP M 50/2005 | SAP S 2243/2002 | SAP Z 898/1999 |
| SAP BI 1730/2012 | SAP IB 2/2008 | SAP M 5060/2005 | SAP S 333/2006 | SAP Z 913/2005 |
| SAP BI 186/2012 | SAP IB 228/2012 | SAP M 5485/2009 | SAP S 373/2009 | SAP ZA 181/2010 |
| SAP BI 1885/2006 | SAP IB 2288/2012 | SAP M 5675/2010 | SAP S 552/2007 | SAP ZA 510/2011 |
| SAP BI 2220/2007 | SAP IB 2386/2012 | SAP M 5773/2008 | SAP S 672/2007 | |
| SAP BI 2280/2012 | SAP IB 2437/2012 | SAP M 5775/2004 | SAP S 793/2003 | |
| SAP BI 2302/2011 | SAP IB 725/2010 | SAP M 5896/2006 | SAP SA 267/2009 | |
| SAP A 2468/2005 | SAP BI 2411/2005 | SAP J 1023/2007 | SAP M 6142/2003 | SAP SA 584/2003 |
| SAP A 3379/2011 | SAP BI 3248/2012 | SAP J 1086/2009 | SAP M 6451/2012 | SAP SA 810/2009 |
| SAP A 4285/2010 | SAP BI 3310/2012 | SAP J 1186/2012 | SAP M 6528/2008 | SAP SE 1000/2012 |
| SAP A 4477/2010 | SAP BI 548/2010 | SAP J 1188/2012 | SAP M 6950/2008 | SAP SE 1464/2009 |
| SAP A 451/2006 | SAP BI 550/2010 | SAP J 1435/2007 | SAP M 7026/2006 | SAP SE 1921/2009 |
| SAP A 5003/2007 | SAP BI 605/2007 | SAP J 286/2007 | SAP M 7147/2012 | SAP SE 2070/2009 |
| SAP A 5148/2006 | SAP BI 640/2010 | SAP J 329/2009 | SAP M 7317/2009 | SAP SE 2213/2006 |

| | | | | |
|---------------------|------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| SAP A 5235/2006 | SAP BI 652/2008 | SAP J 458/2012 | SAP M 7477/2012 | SAP SE 222/2011 |
| SAP A 5252/2012 | SAP BU 1040/2006 | SAP J 831/2005 | SAP M 7554/2011 | SAP SE 243/2011 |
| SAP AB 248/2002 | SAP BU 1141/2012 | SAP J 863/2005 | SAP M 7557/2006 | SAP SE 2445/2012 |
| SAP AB 500/2006 | SAP BU 1339/2004 | SAP J 996/2006 | SAP M 772/2005 | SAP SE 2478/2007 |
| SAP AB 633/2002 | SAP BU 244/2008 | SAP L 226/2006 | SAP M 7972/2008 | SAP SE 2976/2012 |
| SAP AL 1081/2012 | SAP BU 483/2007 | SAP L 539/2009 | SAP M 7994/2007 | SAP SE 3084/2011 |
| SAP AL 1181/2011 | SAP BU 542/2011 | SAP L 725/2007 | SAP M 7995/2007 | SAP SE 3206/2005 |
| SAP AL 348/2003 | SAP BU 560/2007 | SAP L 84/2009 | SAP M 8019/2005 | SAP SE 334/2007 |
| SAP AL 764/2012 | SAP BU 582/2007 | SAP LE 1153/2002 | SAP M 8297/2004 | SAP SE 3405/2011 |
| SAP AV 434/2007 | SAP BU 627/2009 | SAP LE 1219/2006 | SAP M 8345/2011 | SAP SE 3604/2006 |
| SAP B 10039/2008 | SAP BU 674/2005 | SAP LE 1239/2006 | SAP M 853/2008 | SAP SE 3683/2005 |
| SAP B 10090/2007 | SAP BU 836/2009 | SAP LE 1298/2008 | SAP M 8540/2003 | SAP SE 3728/2009 |
| SAP B 10122/2008 | SAP BU 882/2004 | SAP LE 1662/2009 | SAP M 8559/2007 | SAP SE 4183/2003 |
| SAP B 10158/2007 | SAP BU 993/2007 | SAP LE 259/2005 | SAP M 921/2005 | SAP SE 4561/2009 |
| SAP B 10528/2010 | SAP C 1088/2006 | SAP LE 362/2005 | SAP M 9469/2009 | SAP SE 4564/2007 |
| SAP B 11119/2006 | SAP C 1570/2010 | SAP LE 467/2003 | SAP M 95/2007 | SAP SE 544/1999 |
| SAP B 11293/2009 | SAP C 1901/2009 | SAP LE 582/2011 | SAP M 9645/2008 | SAP SE 561/2006 |
| SAP B 11332/2000 | SAP C 1942/2010 | SAP LE 832/2005 | SAP MA 1/2011 | SAP SG 442/2006 |
| SAP B 11659/2009 | SAP C 2214/2009 | SAP LE 930/2007 | SAP MA 1550/2007 | SAP SO 177/2012 |
| SAP B 1167/2012 | SAP C 2384/2007 | SAP LE 934/2012 | SAP MA 166/2004 | SAP SS 1019/2007 |
| SAP B 11829/2004 | SAP C 2519/2010 | SAP LO 195/2009 | SAP MA 1889/2011 | SAP SS 1020/2007 |
| SAP B 11959/2006 | SAP C 2694/2012 | SAP LO 382/2012 | SAP MA 1890/2005 | SAP SS 1151/2006 |
| SAP B 1213/2009 | SAP C 3589/2012 | SAP LO 535/2005 | SAP MA 2150/2008 | SAP SS 121/2006 |
| SAP B 12138/2004 | SAP C 3666/2010 | SAP LO 576/2008 | SAP MA 2159/2011 | SAP SS 1465/2012 |
| SAP B 12336/2007 | SAP C 3709/2012 | SAP LO 593/1999 | SAP MA 224/2011 | SAP SS 1511/2012 |
| SAP B 12561/2007 | SAP C 742/2012 | SAP LO 759/2011 | SAP MA 2253/2010 | SAP SS 523/2009 |
| SAP B 12638/2011 | SAP C 847/2007 | SAP LU 332/2005 | SAP MA 3322/2003 | SAP SS 566/2012 |
| SAP B 1282/2009 | SAP C 925/2012 | SAP M 10138/2003 | SAP MA 3526/2006 | SAP SS 714/2010 |
| SAP B 13334/2008 | SAP CA 1/2011 | SAP M 10204/2009 | SAP MA 3973/2009 | SAP SS 727/2007 |
| SAP B 13373/2012 | SAP CA 1024/2011 | SAP M 10278/2012 | SAP MA 3989/2009 | SAP SS 739/2007 |
| SAP B 134/2011 | SAP CA 1449/2007 | SAP M 10518/2010 | SAP MA 4220/2012 | SAP T 1230/2008 |
| SAP B 13401/2012 | SAP CA 1871/2009 | SAP M 10672/2011 | SAP MA 4263/2002 | SAP T 1501/2011 |
| SAP B 13740/2012 | SAP CA 2015/2003 | SAP M 10773/2002 | SAP MA 4271/2011 | SAP T 535/2007 |
| SAP B 14013/2011 | SAP CA 2079/2009 | SAP M 1102/2010 | SAP MA 4288/2010 | SAP TE 216/2003 |
| SAP B 14047/2006 | SAP CA 2107/2006 | SAP M 11042/2007 | SAP MA 4330/2002 | SAP TF 1845/2012 |
| SAP B 14162/2006 | SAP CA 2248/2006 | SAP M 11118/2010 | SAP MA 4472/2005 | SAP TF 2359/2010 |
| SAP B 14360/2012 | SAP CA 2248/2008 | SAP M 11531/2006 | SAP MA 4557/2002 | SAP TF 2728/2005 |

5. La política fiscal en España: percepción por la ciudadanía

| | | | | |
|---------------------|------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| SAP B 14376/2012 | SAP CA 2366/2009 | SAP M 11713/2004 | SAP MA 4678/2005 | SAP TO 224/2008 |
| SAP B 14420/2012 | SAP CA 2518/2006 | SAP M 11953/2005 | SAP ML 61/2009 | SAP TO 819/2009 |
| SAP B 1471/2010 | SAP CA 3400/2004 | SAP M 12078/2007 | SAP MU 1022/2011 | SAP TO 887/2012 |
| SAP B 1487/2006 | SAP CC 389/2004 | SAP M 12122/2006 | SAP MU 1401/2002 | SAP V 1170/2011 |
| SAP B 149/2011 | SAP CE 126/2011 | SAP M 12147/2010 | SAP MU 1845/2004 | SAP V 1179/2005 |
| SAP B 15192/2012 | SAP CE 184/2006 | SAP M 12336/2003 | SAP MU 1893/2009 | SAP V 1293/2011 |
| SAP B 154/2005 | SAP CO 1158/2002 | SAP M 12337/2007 | SAP MU 1966/2009 | SAP V 1320/2012 |
| SAP B 1683/2008 | SAP CO 1384/2007 | SAP M 12551/2011 | SAP MU 2405/2009 | SAP V 1386/2004 |
| SAP B 1710/2011 | SAP CO 1444/2008 | SAP M 12681/2010 | SAP MU 2431/2007 | SAP V 1436/2011 |
| SAP B 1723/2006 | SAP CO 1689/2003 | SAP M 12845/2008 | SAP MU 346/2011 | SAP V 2318/2002 |
| SAP B 1782/2012 | SAP CO 214/2006 | SAP M 13313/2011 | SAP MU 425/2011 | SAP V 3134/2008 |
| SAP B 1793/2012 | SAP CO 300/2010 | SAP M 1351/2007 | SAP MU 816/2011 | SAP V 3304/2004 |
| SAP B 1859/2010 | SAP CO 469/2006 | SAP M 13750/2006 | SAP MU 874/2010 | SAP V 3632/2012 |
| SAP B 1887/2010 | SAP CO 518/2010 | SAP M 13819/2003 | SAP NA 1152/2008 | SAP V 3736/2012 |
| SAP B 2319/2006 | SAP CO 589/2006 | SAP M 14027/2008 | SAP NA 139/2011 | SAP V 401/2008 |
| SAP B 2497/2009 | SAP CO 635/2009 | SAP M 14079/2010 | SAP NA 168/2008 | SAP V 4328/2009 |
| SAP B 2522/2012 | SAP CO 79/2010 | SAP M 14083/2012 | SAP NA 729/2011 | SAP V 4404/2011 |
| SAP B 2608/2005 | SAP CR 1208/2012 | SAP M 14130/2008 | SAP NA 779/2011 | SAP V 4504/2006 |
| SAP B 2636/2010 | SAP CR 188/2006 | SAP M 14149/2008 | SAP O 1080/2003 | SAP V 5073/2004 |
| SAP B 2819/2008 | SAP CR 678/2010 | SAP M 14163/2005 | SAP O 1111/2012 | SAP V 531/2003 |
| SAP B 31/2012 | SAP CR 965/2006 | SAP M 14214/2004 | SAP O 1153/2012 | SAP V 569/2005 |
| SAP B 3101/2010 | SAP CR 968/2008 | SAP M 14274/2009 | SAP O 1165/2009 | SAP V 5783/2011 |
| SAP B 3213/2008 | SAP CS 1145/2009 | SAP M 14290/2012 | SAP O 1280/2005 | SAP V 6064/2010 |
| SAP B 3249/2010 | SAP CS 151/2010 | SAP M 14293/2010 | SAP O 1309/2008 | SAP V 6069/2010 |
| SAP B 3970/2009 | SAP CS 1585/2011 | SAP M 1431/2006 | SAP O 1333/2006 | SAP V 641/2009 |
| SAP B 4038/2008 | SAP CS 395/2006 | SAP M 14512/2008 | SAP O 1457/2004 | SAP V 6907/2008 |
| SAP B 4099/2008 | SAP CS 719/2003 | SAP M 1475/2009 | SAP O 1801/2004 | SAP V 753/2008 |
| SAP B 4341/2009 | SAP CS 771/2006 | SAP M 14797/2010 | SAP O 1894/2003 | SAP VA 1109/2007 |
| SAP B 438/2006 | SAP CS 996/2005 | SAP M 15291/2006 | SAP O 2105/2011 | SAP VA 1202/2008 |
| SAP B 4603/2011 | SAP CU 250/2011 | SAP M 15548/2006 | SAP O 2343/2011 | SAP VA 1413/2009 |
| SAP B 4615/2010 | SAP CU 329/2004 | SAP M 15576/2007 | SAP O 2433/2011 | SAP VA 174/2008 |
| SAP B 549/2009 | SAP GC 1176/2008 | SAP M 16390/2007 | SAP O 2464/2003 | SAP VA 191/2006 |
| SAP B 5566/2009 | SAP GC 1479/2008 | SAP M 16849/2011 | SAP O 2569/2007 | SAP VA 304/2003 |
| SAP B 5767/2012 | SAP GC 1940/2012 | SAP M 17358/2011 | SAP O 2766/2005 | SAP VA 326/2010 |
| SAP B 5927/2005 | SAP GC 2136/2009 | SAP M 17510/2011 | SAP O 2906/2011 | SAP VA 35/2006 |
| SAP B 6364/2006 | SAP GC 2584/2009 | SAP M 18005/2011 | SAP O 3108/2007 | SAP VA 581/2010 |
| SAP B 639/2008 | SAP GC 2696/2009 | SAP M 18054/2007 | SAP O 3212/2005 | SAP VA 670/2002 |

| | | | | |
|---------------------|------------------|---------------------|------------------|---------------------|
| SAP B 6424/2011 | SAP GC 293/2008 | SAP M 18184/2009 | SAP O 3342/2012 | SAP VA 724/2006 |
| SAP B 6519/2011 | SAP GC 295/2008 | SAP M 18266/2012 | SAP O 3459/2006 | SAP VA 816/2004 |
| SAP B 6796/2012 | SAP GC 3002/2010 | SAP M 18295/2011 | SAP O 3462/2003 | SAP VI 1071/2011 |
| SAP B 6836/2010 | SAP GC 3044/2010 | SAP M 18322/2007 | SAP O 3567/2006 | SAP Z 1169/2008 |
| SAP B 7359/2011 | SAP GC 437/2009 | SAP M 18333/2008 | SAP O 3593/2007 | SAP Z 1374/2006 |
| SAP B 7382/2006 | SAP GC 59/2007 | SAP M 18398/2007 | SAP O 3743/2009 | SAP Z 1491/2007 |
| SAP B 7463/2010 | SAP GC 606/2011 | SAP M 18541/2012 | SAP O 4972/1999 | SAP Z 1509/2007 |
| SAP B 7621/2012 | SAP GC 638/2010 | SAP M 18655/2008 | SAP O 62/2007 | SAP Z 1576/2004 |
| SAP B 7624/2006 | SAP GC 837/2009 | SAP M 18660/2008 | SAP O 623/2007 | SAP Z 158/2009 |
| SAP B 7638/2010 | SAP GC 89/2010 | SAP M 18892/2007 | SAP O 697/2012 | SAP Z 1728/2010 |
| SAP B 7739/2012 | SAP GI 1091/2009 | SAP M 189/2008 | SAP O 726/2010 | SAP Z 1777/2009 |
| SAP B 774/2011 | SAP GI 368/2008 | SAP M 19007/2011 | SAP O 781/2003 | SAP Z 1925/2008 |
| SAP B 7860/2008 | SAP GR 1167/2008 | SAP M 19473/2007 | SAP O 784/2007 | SAP Z 1956/2011 |
| SAP B 79/2012 | SAP GR 1209/2009 | SAP M 19636/2008 | SAP O 930/2004 | SAP Z 2031/2009 |
| SAP B 7932/2011 | SAP GR 1307/2009 | SAP M 19728/2008 | SAP O 963/2012 | SAP Z 2048/2003 |
| SAP B 7946/2004 | SAP GR 1413/2004 | SAP M 199/2005 | SAP OU 163/2011 | SAP Z 2115/2010 |
| SAP B 8012/2012 | SAP GR 1566/2011 | SAP M 1991/2004 | SAP OU 895/2010 | SAP Z 2269/2005 |
| SAP B 8206/2012 | SAP GR 2221/2009 | SAP M 19922/2010 | SAP OU 936/2009 | SAP Z 2413/2009 |
| SAP B 8633/2007 | SAP GR 2275/2005 | SAP M 19940/2012 | SAP P 523/2003 | SAP Z 2564/2007 |
| SAP B 8826/2006 | SAP GR 233/2009 | SAP M 1996/2002 | SAP P 65/2002 | SAP Z 2596/2011 |
| SAP B 9158/2009 | SAP GR 2634/2009 | SAP M 204/2005 | SAP P 660/2001 | SAP Z 2782/2006 |
| SAP B 9428/2012 | SAP GR 2845/2010 | SAP M 20424/2012 | SAP PO 1201/2006 | SAP Z 2803/2012 |
| SAP B 9463/2005 | SAP GR 298/2012 | SAP M 21167/2012 | SAP PO 1209/2006 | SAP Z 2836/2008 |
| SAP B 9736/2007 | SAP GR 2989/2007 | SAP M 22751/2012 | SAP PO 122/2005 | SAP Z 3044/2006 |
| SAP B 9889/2004 | SAP GR 62/2008 | SAP M 22980/2012 | SAP PO 1323/2009 | SAP Z 309/2002 |
| SAP B 9974/2008 | SAP GR 841/2011 | SAP M 2354/2012 | SAP PO 1757/2012 | SAP Z 3096/2008 |
| SAP BA 103/2009 | SAP H 378/2009 | SAP M 2431/2008 | SAP PO 1861/2007 | SAP Z 3199/2006 |
| SAP BA 120/2011 | SAP H 519/2005 | SAP M 319/2004 | SAP PO 2472/2005 | SAP Z 3601/2008 |
| SAP BA 417/2008 | SAP H 579/2007 | SAP M 3195/2012 | SAP PO 256/2005 | SAP Z 40/2006 |
| SAP BA 60/2008 | SAP H 902/2006 | SAP M 3294/2007 | SAP PO 2884/2009 | SAP Z 417/2009 |
| SAP BA 832/2008 | SAP HU 231/2006 | SAP M 3446/2009 | SAP PO 3329/2012 | SAP Z 544/2003 |
| SAP BA 909/2006 | SAP HU 420/2011 | SAP M 3485/2012 | SAP PO 464/2009 | SAP Z 559/2005 |
| SAP BI 1032/2011 | SAP IB 1119/2006 | SAP M 3511/2003 | SAP S 1667/2011 | SAP Z 646/2008 |
| SAP BI 1160/2007 | SAP IB 145/2008 | SAP M 4268/2008 | SAP S 1857/2012 | SAP Z 721/2008 |
| SAP BI 143/2009 | SAP IB 1648/2011 | SAP M 4404/2005 | SAP S 1915/2011 | SAP Z 821/2005 |
| SAP BI 1623/2008 | SAP IB 1766/2010 | SAP M 4680/2012 | SAP S 207/2012 | SAP Z 863/2002 |
| SAP BI 1694/2011 | SAP IB 1876/2007 | SAP M 50/2005 | SAP S 2243/2002 | SAP Z 898/1999 |

| | | | | |
|---------------------|------------------|-----------------|-----------------|--------------------|
| SAP BI 1730/2012 | SAP IB 2/2008 | SAP M 5060/2005 | SAP S 333/2006 | SAP Z 913/2005 |
| SAP BI 186/2012 | SAP IB 228/2012 | SAP M 5485/2009 | SAP S 373/2009 | SAP ZA 181/2010 |
| SAP BI 1885/2006 | SAP IB 2288/2012 | SAP M 5675/2010 | SAP S 552/2007 | SAP ZA 510/2011 |
| SAP BI 2220/2007 | SAP IB 2386/2012 | SAP M 5773/2008 | SAP S 672/2007 | |
| SAP BI 2280/2012 | SAP IB 2437/2012 | SAP M 5775/2004 | SAP S 793/2003 | |
| SAP BI 2302/2011 | SAP IB 725/2010 | SAP M 5896/2006 | SAP SA 267/2009 | |

ANEXO V

Otras fuentes del “caso Botín”

| Fuente | Fecha | Artículo |
|--------------|------------|---|
| El Mundo | 04/07/2002 | El SCH recurre el auto de las cesiones de crédito |
| El País | 19/07/2002 | La juez desestima el recurso del fiscal contra la imputación de Botín en el 'caso de las cesiones' |
| El Mundo | 21/07/2002 | La juez rechaza uno de los recursos contra la imputación de Botín por las cesiones de crédito |
| El Mundo | 01/06/2005 | Las 'cesiones de crédito' llevará a Botín al banquillo por segunda vez |
| El Mundo | 01/03/2013 | El Tribunal Constitucional rechaza definitivamente revisar la 'doctrina Botín' |
| Legal Today | 04/03/2013 | El TC archiva el caso de la “doctrina Botín” sin pronunciarse acerca del valor que tiene una acusación popular en solitario |
| Diario rc | 23/10/2013 | Rango de Ley para la Doctrina Botín |
| El Mundo | 10/09/2014 | Emilio Botín, un banquero capaz de lograr criterios judiciales 'ad hoc' |
| El Mundo | 07/11/2014 | La sombra de la doctrina Botín no es tan alargada |
| El Periódico | 07/11/2014 | La doctrina Botín, más tarde matizada por la doctrina Atutxa |
| El Mundo | 08/11/2014 | La Infanta y la 'doctrina Botín' |
| El Mundo | 08/11/2014 | La batalla de la aplicación de la "doctrina Botín" |

ANEXO VI

Otras fuentes del “caso Nóos”

| Fuente | Fecha | Artículo |
|----------|------------|--|
| El País | 12/08/2012 | La Fiscalía pedirá fianza millonaria a Urdangarin con nuevos datos del fisco |
| El Mundo | 21/11/2012 | Manos Limpias también pedirá 8,2 millones de fianza civil para Urdangarin y su socio |
| El País | 21/11/2012 | Nóos: “Actividad delictiva para apropiarse de fondos públicos” |
| El País | 22/01/2013 | Urdangarin usó para defraudar la sociedad que tenía con la Infanta |
| El País | 29/01/2013 | La Abogacía del Estado se persona en el presunto fraude fiscal de Urdangarin |
| El País | 03/04/2013 | Argumentos de un magistrado para imputar a una Infanta |
| El País | 07/04/2013 | Crisis e instituciones |
| El Mundo | 12/04/2013 | La Abogacía del Estado sólo descarta imputar a la Infanta por fraude |
| El Mundo | 07/05/2013 | Máximo respeto' de la Casa Real 'por las decisiones judiciales' |
| El País | 11/05/2013 | El fiscal no se opondrá a investigar si la Infanta defraudó a Hacienda |
| El Mundo | 16/05/2013 | La Fiscalía pide a Hacienda que determine si la Infanta incurrió en fraude fiscal |
| El Mundo | 24/05/2013 | El juez Castro acuerda investigar a la infanta Cristina por presunto fraude fiscal |
| El Mundo | 31/05/2013 | Castro indaga si la Infanta ha informado a Hacienda de sus bienes en el extranjero |
| El Mundo | 03/06/2013 | Hacienda rechaza que el perito elegido por Castro investigue a la Infanta Cristina por fraude |
| El País | 18/06/2013 | Cronología de un enredo fiscal |
| El País | 23/06/2013 | Las trece fincas |
| El País | 25/06/2013 | Hacienda admite dos fallos con el DNI de la Infanta y culpa de otros 11 a los notarios |
| El Mundo | 27/06/2013 | Los funcionarios piden responsabilidades a la cúpula de la Agencia Tributaria |
| El Mundo | 06/11/2013 | La Infanta emitía las facturas de su autoalquiler a Aizoon |
| El País | 14/11/2013 | El fiscal exculpa a la Infanta antes de que el juez decida si la imputa |
| El País | 18/11/2013 | El juez recibe otro informe de Hacienda sobre la Infanta |
| El País | 19/11/2013 | Castro reprocha a Hacienda y a la policía el retraso de los informes que solicitó |
| El País | 19/11/2013 | Los duques de Palma eludieron el pago de 281.109 euros en impuestos |
| El País | 23/11/2013 | Una serie de escritos, autos y recursos “sin precedentes” |
| El Mundo | 03/12/2013 | Los técnicos dicen que Hacienda engaña al juez sobre la Infanta |
| El Mundo | 03/12/2013 | ¿Quiere Hacienda tomar por idiotas a los españoles? |
| El Mundo | 09/12/2013 | El abogado de Hacienda rechazó las facturas que salvan a la Infanta |
| El Mundo | 09/12/2013 | Un gasto ficticio nunca puede ser deducible |
| El Mundo | 21/12/2013 | La defensa de la Infanta se alía con la Fiscalía y alega que su imputación sólo sería 'por ser quien es' |
| El Mundo | 07/01/2014 | El auto más motivado de la Historia |
| El Mundo | 15/01/2014 | Los técnicos acusan a Hacienda de 'desobedecer' al juez Castro |
| El Mundo | 27/01/2014 | Hacienda rechaza 'tratos de favor' a la Infanta y trata 'con las mismas normas a todos los contribuyentes' |
| El País | 08/02/2014 | Nóos, de instituto sin lucro a caso judicial |
| El País | 13/02/2014 | Hacienda alega que examinó a la Infanta “como cualquier otro contribuyente” |
| El País | 23/04/2014 | Urdangarin niega delitos fiscales y señala a las empresas de las que fue asesor |
| El País | 26/06/2014 | Hasta el final |

| Autos | Fecha |
|----------------------------|--------------|
| <u>ROJ: AJI 2/2012</u> | 05/03/2012 |
| <u>ROJ: AJI 15/2013</u> | 16/10/2013 |
| <u>ROJ: AAP IB 13/2013</u> | 10/12/2013 |
| <u>ROJ: AJI 5/2014</u> | 20/02/2014 |
| <u>ROJ: AJI 9/2014</u> | 10/03/2014 |
| <u>ROJ: AJI 12/2014</u> | 26/03/2014 |
| <u>ROJ: AJI 11/2014</u> | 08/04/2014 |
| <u>ROJ: AJI 25/2014</u> | 17/07/2014 |

ANEXO VII

Otras fuentes del “caso Fabra”

| Fuente | Fecha | Artículo |
|---------------|--------------|--|
| El Mundo | 15/02/2010 | La Audiencia Provincial sobresee la causa contra Fabra por falsedad de sellos |
| El País | 06/02/2012 | Carlos Fabra utilizó sus préstamos hipotecarios para blanquear dinero |
| El Mundo | 26/11/2013 | Carlos Fabra: 'No tengo miedo a ir a prisión, hace años que me afeito' |
| El País | 13/03/2014 | Gallardón indultó a siete cargos públicos o funcionarios por delitos de corrupción |